

INDICE GENERAL

2

NOVEDADES AUTONÓMICAS

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

6

TRIBUTOS MUNICIPALES

49

NOVEDADES AUTONÓMICAS**3****COMUNIDAD VALENCIANA**

- ORDEN 10/2015, DE 27 DE MAYO, DE LA CONSELLERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA 4

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****6****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 7
- IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 16

TEMAS FISCALES

- LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO EN EL CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE DEL ISD. ANÁLISIS DE LOS ÚLTIMOS CRITERIOS SEGUIDOS POR LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA.
Juan Calvo Végez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario 21
- LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS DE EMBARGO Y EL CIERRE REGISTRAL.
Elena Alberdi Alonso. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores 32

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 36
- IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 41

CIERRE REGISTRAL: SOCIEDADES EXPRÉS

- SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE MARZO DE 2015 44

**TRIBUTOS MUNICIPALES****49**

- RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS 50

Novedades Autonómicas

- **COMUNIDAD VALENCIANA**

- ORDEN 10/2015, DE 27 DE MAYO, DE LA CONSELLERÍA DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, POR LA QUE SE SUPRIME LA OBLIGACIÓN DE APORTAR DETERMINADA DOCUMENTACIÓN COMPLEMENTARIA JUNTO CON LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN POR LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS: COMUNIDAD VALENCIANA

ORDEN 10/2015, de 27 de mayo, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, por la que se suprime la obligación de aportar determinada documentación complementaria junto con la presentación de la autoliquidación por los impuestos sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones.

PREÁMBULO

El número 4 del apartado uno de la disposición final segunda de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, en su redacción dada por el artículo 53 de la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat, establece que corresponde al conseller competente en materia de hacienda, mediante orden, la determinación de los supuestos y condiciones en los que se debe aportar documentación complementaria junto con la presentación de la autoliquidación por los impuestos sobre transmisiones y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como el alcance de dicha documentación.

Dicha previsión legal, en línea con los objetivos del vigente Plan de Simplificación y Reducción de Cargas Administrativas (SIR-CA-2) y con el derecho de los ciudadanos, establecido en el artículo 35.f de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a no presentar documentos que ya se encuentren en poder de la Administración actuante, permite la reducción de los supuestos en los que los contribuyentes por los citados impuestos han de presentar obligatoriamente determinada documentación complementaria en papel, teniendo en cuenta que parte de la documentación necesaria para la posteriores tareas de comprobación y control tributario de las autoliquidaciones en vía administrativa puede hallarse ya a disposición de la Administración tributaria valenciana como consecuencia del cumplimiento de obligaciones formales de terceros.

En este sentido, el apartado dos de la disposición adicional primera de la citada Ley 13/1997, establece que los notarios con destino en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana deberán remitir a la consellería competente en materia de Hacienda la copia electrónica de los documentos por ellos autorizados referentes a actos o contratos sujetos al impuesto sobre sucesiones y donaciones o al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Dicha remisión se encuentra actualmente regulada por la Orden 22/2013, de 13 de diciembre, del conseller de Hacienda y Administración Pública.

Por otra parte, en determinados casos, como las transmisiones patrimoniales onerosas en las que el contribuyente sea un empresario o profesional y que tengan por objeto bienes muebles adquiridos a particulares para su reventa, excepto valores mobiliarios y medios de transporte usados no destinados a su achatarramiento, la Ley 13/1997 ya establece, en su regulación actual (artículo catorce ter. 3.b), que el conseller o consellera competente en materia de hacienda puede determinar, mediante orden, la documentación complementaria a presentar junto con la correspondiente autoliquidación en dicho caso concreto. Por su parte, la disposición adicional cuarta de la Ley 13/1997 establece que, en los supuestos de adquisiciones mortis causa, los sujetos pasivos deben presentar junto con las correspondientes autoliquidaciones la documentación acreditativa de los movimientos efectuados hasta un año antes del fallecimiento del causante en depósitos e imposiciones en cuentas, bonos, obligaciones, deuda pública y demás valores equivalentes, y acciones y participaciones en sociedades e instituciones de inversión colectiva.

El resto de la documentación complementaria a presentar junto con las autoliquidaciones de los citados impuestos se establece en el artículo 51 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre; en los artículos 98, 100.2, 101 y 107.2 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo; en el artículo 31.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en los artículos 66, 87.2, 94, regla 2.ª y 95, regla 2.ª de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; así como en la Orden de 22 de febrero de 1994, de la Consellería de Economía y Hacienda,

sobre la presentación de determinados documentos por los sujetos pasivos, para la mejora de la gestión de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

En su virtud, en ejecución de lo dispuesto en la normativa citada, y, de conformidad con las facultades conferidas por el artículo 5 del Decreto 9/2014, de 12 de junio, del president de la Generalitat, por el que determina las consellerías en que se organiza la Administración de la Generalitat, por los artículos 1 y 12 del Decreto 20/2013, de 25 de enero, del Consell, por el que se aprueba el Reglamento orgánico y funcional de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, y por el artículo 28 de la Ley 5/1983, de 30 de diciembre, del Consell, a propuesta de la Dirección General de Tributos y Juego, y previos los trámites establecidos en el Decreto 24/2009, de 13 de febrero, del Consell, sobre la forma, la estructura y el procedimiento de elaboración de los proyectos normativos de la Generalitat, así como el informe de la Abogacía General de la Generalitat, conforme con el Consell Jurídic Consultiu:

ORDENO

Artículo único Supresión de la obligación de aportar determinados documentos junto con la autoliquidación de los impuestos de sucesiones y donaciones y de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

1. No se tendrá que aportar junto con la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados la copia auténtica del documento notarial en que conste el acto o contrato y la copia simple del mismo, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos o en la normativa reglamentaria aplicable en cuanto al resto de la documentación a aportar obligatoriamente junto con las citadas autoliquidaciones.
2. No obstante, la Administración tributaria podrá solicitar la copia auténtica del documento notarial en que conste el acto o contrato y la copia simple del mismo en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o mediante un requerimiento de obtención de información, en aplicación de lo establecido en los artículos 93 y 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

DISPOSICIONES FINALES

Primera Habilitación para la ejecución

Se autoriza al titular de la dirección general competente en materia de tributos para que dicte cuantas instrucciones resulten necesarias para la ejecución de la presente orden.

Segunda Entrada en vigor

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diari Oficial de la Comunitat Valenciana. (Publicada en el Diario Oficial de la Comunidad Valenciana el 9-6-2015).

Tributos Oficinas Liquidadoras

• TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
 - » Condición de familia numerosa al momento del devengo. Sentencia de 27 de abril de 20157
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
 - » Cuestión de inconstitucionalidad. Auto del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2015 16

• TEMAS FISCALES

- LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR PARENTESCO EN EL CÁLCULO DE LA BASE LIQUIDABLE DEL ISD. ANÁLISIS DE LOS ÚLTIMOS CRITERIOS SEGUIDOS POR LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA.
 - » Juan Calvo Vérguez. Profesor de Derecho Financiero y Tributario 21
- LAS ANOTACIONES PREVENTIVAS DE EMBARGO Y EL CIERRE REGISTRAL.
 - » Elena Alberdi Alonso. Técnica Fiscal del Colegio de Registradores 32

• TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA Y TRIBUNAL SUPREMO

- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
 - » Prueba de la condición de empresario. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2015 36
 - » Condición de empresario por una sociedad mercantil. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 36
 - » Art. 108 de la Ley del Mercado de Valores: Inexistencia de ánimo elusorio. Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2014 36
 - » Renuncia a la exención del IVA. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2015 37
 - » Asunción de deuda. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 27 de febrero de 2015 37
 - » Momento de la transmisión. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 10 de marzo de 2015 37
 - » Anticresis: Derecho real o negocio entre partes. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 38
 - » Novación de préstamos hipotecario. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de enero de 2015 38
 - » Fianza. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 5 de febrero de 2015 39
 - » Modificación de responsabilidad hipotecaria. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 23 de marzo de 2015 39
 - » División horizontal distinta a la anteriormente existente. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 20 de marzo de 2015 39
 - » Motivación en la valoración de inmuebles. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 9 de febrero de 2015 40
 - » Valor comprobado fijado por el valor de tasación a efectos de hipoteca. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 2 de enero de 2015 40
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
 - » Interrupción de los plazos de presentación. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2015 41
 - » Valoración de acciones no cotizadas. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2015 41
 - » Presentación de documentos por un tercero sin poder de representación. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 22 de enero de 2015 41
 - » Donación de un inmueble con hipoteca. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 27 de febrero de 2015 42
 - » Donación de dinero para la construcción de un inmueble. Sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 15 de enero de 2015 .. 42
 - » Indemnización por despido como parte del caudal hereditario. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 2 de enero de 2015 42
 - » Aplicación de una bonificación en la consolidación del dominio. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León de 23 de marzo de 2015 43

• CIERRE REGISTRAL: SOCIEDADES EXPRES

- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO
 - » Sentencia de 2 de marzo de 2015 44

Tribunal Constitucional

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

CONDICIÓN DE FAMILIA NUMEROSA AL MOMENTO DEL DEVENGO. SENTENCIA DE 27 DE ABRIL DE 2015

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Objeto y óbices de procedibilidad.–Como ha quedado expuesto en los antecedentes, el objeto del presente recurso de amparo lo constituye tanto el Auto de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha de 19 de abril de 2013, por el que se inadmite el incidente de nulidad de actuaciones promovido por los recurrentes, así como su Sentencia núm. 1010/2012, de fecha 26 de diciembre de 2012, estimatoria del recurso núm. 488-2008 interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de febrero de 2008, estimatoria de la reclamación núm. 28-00472-2007 presentada contra la resolución desestimatoria de la devolución de ingresos indebidos en materia de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por posible vulneración del derecho a la igualdad del art. 14 CE, en conexión con el principio de protección a la familia del art. 39.1 CE. Las resoluciones judiciales impugnadas, aun reconociendo que los recurrentes constituyen una familia numerosa, sin embargo, les niega el derecho a aplicarse en la adquisición de la que va ser su vivienda habitual el tipo reducido del 4 por 100 por carecer en el momento del devengo (fecha de la adquisición) del título acreditativo de tal condición.

Antes de entrar a analizar la vulneración denunciada en el presente proceso de amparo, es necesario dar respuesta a los óbices de procedibilidad opuestos tanto por el Abogado del Estado como por la Letrada de la Comunidad de Madrid, para lo cual, lo primero que debemos hacer es precisar que no estamos en presencia de un recurso de amparo interpuesto por la vía del art. 43 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), en el que la lesión del derecho fundamental se anuda al acto o resolución recaída en el procedimiento administrativo, como defiende la Letrada de la Comunidad de Madrid, sino ante un recurso de amparo formalizado por el cauce del art. 44 LOTC, en el que la lesión se imputa a las resoluciones judiciales objeto del presente proceso constitucional.

Hay que tener presente que los recurrentes habían obtenido el reconocimiento de su pretensión de aplicación del beneficio fiscal controvertido en sede administrativa, concretamente, por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha de 27 de febrero de 2008 (dictada en la reclamación económico-administrativa núm. 28-00472-2007), siendo la Sentencia núm. 1010 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha de 26 de diciembre de 2012, la que, con ocasión del recurso núm. 488-2008 interpuesto por la Comunidad de Madrid, revoca la resolución administrativa impugnada y les niega el derecho a su aplicación. No cabe duda, pues, que la eventual lesión del derecho a la igualdad habría venido provocada única y exclusivamente por la interpretación judicial realizada, razón por la cual, los recurrentes, como no podía ser de otra manera, imputan a esa resolución judicial la lesión de su derecho, solicitando la anulación tanto de la Sentencia de fecha 26 de diciembre de 2012 como la del Auto de 19 de abril de 2013. Estamos, en consecuencia, ante la eventual violación de un derecho fundamental con un origen «inmediato y directo en un acto y omisión de un órgano judicial» (art. 44.1 LOTC).

a. Extemporaneidad (recurso de amparo del art. 43 LOTC): Para la Letrada de la Comunidad de Madrid la demanda podría haberse presentado de forma extemporánea [art. 50.1 a) LOTC] pues, pese a que se dirige formalmente contra la Sentencia y Auto del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, respectivamente, de 26 de diciembre de 2012 y 19 de abril de 2013, sin embargo, el recurso ha de entenderse formulado por el cauce del art. 43 LOTC, en la medida que la infracción constitucional que se denuncia se imputa exclusivamente a la resolución recaída en el procedimiento administrativo, y no así a las resoluciones judiciales impugnadas, lo que podría haber implicado su presentación más allá del plazo de los 20 días previsto en el art. 43.2 LOTC.

Puesto que ya hemos señalado que estamos en presencia de un recurso de amparo articulado por la vía el art. 44 LOTC, el plazo para interponerlo «será de 30 días, a partir de la notificación de la resolución recaída en el proceso judicial» (art. 44.2 LOTC). Pues bien, el Auto de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid fue notificado a la representación procesal de los recurrentes, según consta en la propia resolución judicial, el día 29 de abril de 2013, y el recurso de amparo se presentó en el Decanato de Madrid de los Juzgados de Primera Instancia y de lo Mercantil el día 27 de mayo siguiente, recibándose en el Registro General de este Tribunal Constitucional el día 31 de mayo, esto es, dentro del plazo de los 30 días previsto en el art. 44.2 LOTC, que se extendía hasta el día 14 de junio. Pero es que incluso tomando el plazo de 20 días previsto en el art. 43.2 LOTC, el recurso se habría presentado en plazo, al finalizar éste el día 31 de mayo. Debe rechazarse, pues, la concurrencia de esta objeción.

- b. Falta de invocación previa del derecho fundamental vulnerado: Considera también la Letrada de la Comunidad de Madrid que el derecho fundamental que se dice lesionado no se invocó formalmente, tan pronto como fue posible, ni ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional, ni ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sino única y exclusivamente con ocasión del incidente de nulidad de actuaciones promovido con la Sentencia dictada.

Uno de los requisitos que exige el art. 44 LOTC es «[q]ue se haya denunciado formalmente en el proceso, si hubo oportunidad, la vulneración del derecho constitucional, tan pronto como, una vez conocida, hubiera lugar para ello» [apartado 1 c)]. La razón de esta invocación previa, como tantas veces hemos dicho, «tiene la doble finalidad de, por una parte, que los órganos judiciales tengan la oportunidad de pronunciarse sobre la eventual vulneración y reestablecer, en su caso, el derecho constitucional en sede jurisdiccional ordinaria; y, por otra, preservar el carácter subsidiario de la jurisdicción constitucional de amparo» [entre las últimas, SSTC 118/2014, de 8 de julio, FJ 2 a); 128/2014, de 21 de julio, FJ 2 a), y 175/2014, de 3 de noviembre, FJ 2)].

Como se ha dicho con anterioridad, puesto que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha de 27 de febrero de 2008 reconocía el derecho de los recurrentes al disfrute del beneficio fiscal controvertido, siendo la Sentencia núm. 1010 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 1010 con fecha de 26 de diciembre de 2012, la que se lo niega, la eventual lesión del derecho a la igualdad habría venido provocada única y exclusivamente por la interpretación judicial y, por tanto, el primer momento hábil para invocar la lesión del derecho sería, como con corrección han hecho los recurrentes, a través de la promoción del incidente de nulidad de actuaciones ex art. 241 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Se ha cumplido, entonces, con la carga de denunciar en el proceso la lesión del derecho fundamental, «tan pronto como, una vez conocida, hubo lugar para ello» [art. 44.1 c) LOTC], debiendo entenderse satisfecha la finalidad a la que obedece el mencionado requisito procesal, a saber, la de dar la ocasión al órgano judicial de pronunciarse sobre la misma para preservar así la subsidiariedad del esta jurisdicción constitucional.

- c. Improcedencia del incidente de nulidad de actuaciones: A juicio de la Letrada de la Comunidad de Madrid el incidente de nulidad de actuaciones promovido por los recurrentes en amparo resultaba improcedente para agotar la vía judicial previa pues la supuesta vulneración del derecho fundamental podría haber sido alegada con anterioridad a la sentencia cuya nulidad se pretendía en el citado incidente.

Precisamente un caso como el que nos ocupa representa uno de los supuestos en los que el incidente de nulidad de actuaciones se convierte en un instrumento imprescindible para un correcto agotamiento de «todos los medios de impugnación previstos por las normas procesales para el caso concreto dentro de la vía judicial» [art. 44.1 a) LOTC], siempre que la lesión del derecho fundamental «no haya podido denunciarse antes de recaer resolución que ponga fin al proceso» (art. 241.1 LOPJ). En el presente caso, la vulneración del derecho fundamental cuya protección se impetra en amparo por la parte recurrente, se imputa a la última resolución que cierra la vía judicial y no antes, razón por la cual, la formulación del incidente de nulidad de actuaciones se convierte en una condición necesaria «para poder considerar cumplido el requisito del agotamiento de la vía judicial previa» [ATC 200/2010, de 21 de diciembre, FJ 2 c)]. En consecuencia, puesto que basta para estimar cumplido el mencionado requisito con «comprobar que los órganos judiciales han tenido la oportunidad de pronunciarse sobre los derechos fundamentales luego invocados en vía de amparo constitucional» [SSTC 216/2013, de 19 de diciembre, FJ 2 d), y 18/2015, de 16 de febrero, FJ 2], no cabe sino rechazar también esta objeción habida cuenta que la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo la oportunidad, a través de la formulación del incidente de nulidad por los recurrentes, de examinar la lesión del derecho fundamental alegada y pronunciarse sobre la misma, aun cuando luego en su Auto con fecha de 19 de abril de 2013 acordase finalmente inadmitirlo a trámite.

No hay que olvidar que el citado remedio procesal «[n]o puede considerarse como un mero trámite formal previo al amparo constitucional sino como un verdadero instrumento procesal que, en la vía de la jurisdicción ordinaria, podrá remediar

aquellas lesiones de derechos fundamentales que no hayan 'podido denunciarse antes de recaer resolución que ponga fin al proceso y siempre que dicha resolución no sea susceptible de recurso ordinario ni extraordinario' (art. 241.1 LOPJ)» [STC 204/2014, de 15 de diciembre, FJ 2 a)].

- d. Insuficiente justificación de la especial trascendencia constitucional: Tanto el Abogado del Estado como la Letrada de la Comunidad de Madrid entienden que no se ha cumplido con la carga de justificar la especial trascendencia constitucional [art. 50.1 a) LOTC, en relación con art. 49.1 LOTC], pues la demanda de amparo no contiene una justificación suficiente de su especial trascendencia constitucional.

Debe señalarse que la cuestión sobre si el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo en razón de su especial trascendencia constitucional constituye un requisito de admisibilidad de la demanda de amparo que es objeto de valoración en el trámite de admisión contemplado en el art. 50.1 LOTC (SSTC 192/2012, de 29 de octubre, FJ 2, y 21/2015, de 16 de febrero, FJ 2), de conformidad con los criterios establecidos en la STC 155/2009, de 25 de junio. Eso sí, ese deber de justificar de modo suficiente la especial trascendencia constitucional del recurso «tiene un alcance instrumental, en cuanto se dirige a proporcionar al Tribunal elementos de juicio para decidir sobre la admisibilidad de la demanda», razón por la cual «si ab initio el Tribunal se consideró suficientemente ilustrado, no cabe sino hacer un uso prudente de la facultad de inadmitir posteriormente la demanda por meros defectos en el modo de redactarla» (SSTC 17/2011, de 28 de febrero, FJ 2, y 212/2013, de 16 de diciembre, FJ 2), de manera que sólo se modificará al dictar sentencia la apreciación inicial al admitir la demanda cuando existan razones que así lo exijan [SSTC 96/2012, de 7 de mayo, FJ 4; 183/2011, de 21 de noviembre, FJ 2; 27/2013, de 11 de febrero, FJ 2, y 127/2013, de 16 de diciembre, FJ 2 a)].

No hay que olvidar que «es a este Tribunal a quien corresponde apreciar si el contenido del recurso justifica una decisión sobre el fondo en razón de su especial trascendencia constitucional, atendiendo, conforme al art. 50.1 b) LOTC, a 'su importancia para la interpretación de la Constitución, para su aplicación o para su general eficacia y para la determinación del contenido y alcance de los derechos fundamentales'» (SSTC 183/2011, de 21 de noviembre, FJ 2; y 212/2013, de 18 de diciembre, FJ 2). Y lo hace ad casum (STC 212/2013, de 16 de diciembre, FJ 2), teniendo «un amplio margen decisorio para estimar cuándo el contenido de un recurso de amparo justifica una decisión sobre el fondo en razón de su especial trascendencia constitucional» [SSTC 89/2011, de 6 de junio, FJ 2 c); y 107/2012, de 21 de mayo, FJ 2], debido al «carácter notablemente abierto e indeterminado, tanto de la noción de 'especial trascendencia constitucional', como de los criterios legalmente establecidos para su apreciación» [SSTC 89/2011, de 6 de junio, FJ 2 c), y 127/2013, de 3 de junio, FJ 2 a)].

Una vez hechas las precisiones anteriores y con respecto al cumplimiento de la carga de los demandantes de realizar la indicada justificación, debemos señalar que si bien es cierto que no se satisface «con una «simple o abstracta mención» de la especial trascendencia constitucional, 'huérfana de la más mínima argumentación'» [SSTC 176/2012, de 15 de octubre, FJ 3; 178/2012, de 15 de octubre, FJ 2 b), y 2/2013, de 14 de enero, FJ 3], también lo es que los recurrentes hacen el mínimo esfuerzo argumental exigible para disociar los argumentos dirigidos a evidenciar la existencia de la lesión del derecho fundamental y los razonamientos específicamente dirigidos a justificar que el recurso presenta especial trascendencia constitucional (SSTC 1/2015, de 19 de enero, FJ 2, y 23/2015, de 16 de febrero, FJ 2), cumpliendo así con el requisito derivado del art. 49.1 LOTC.

En efecto, los demandantes entienden que, en el presente caso, la importancia para la interpretación, aplicación y general eficacia de la Constitución se halla en que no sólo está en juego el derecho a un trato igual y no discriminatorio a las familias numerosas, sino también la incidencia negativa que la interpretación judicial cuestionada tiene en el principio de protección social, económica y jurídica de la familia que preconiza el art. 39 de la Constitución, principio que debe inspirar la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos (art. 53.3 CE).

Conforme a lo que antecede, si en un estadio anterior del presente procedimiento, este Tribunal consideró acreditada la especial trascendencia del recurso de amparo sometido a enjuiciamiento y, por ello, se acordó su admisión, el criterio entonces seguido debe ahora mantenerse inalterado por las singularidades que reviste el presente caso. pues aunque la relación genérica entre los beneficios fiscales y las familias ha sido tratada en alguna ocasión por este Tribunal (por ejemplo, en la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5), no ha ocurrido así respecto de los que son de aplicación a las familias que además tienen la condición de numerosas. Por tanto, en orden a explicitar la aplicación de la especial trascendencia constitucional «en los asuntos declarados admisibles con el fin de garantizar una buena administración de justicia» (Sentencia de la Sección Tercera del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 20 de enero de 2015, asunto Arribas Antón contra España, §37), con el objeto de hacer así «reconoscibles los criterios de aplicación empleados al respecto» (STC 9/2015, de 2 de febrero, FJ 3), debe señalarse que el contenido del presente recurso de amparo plantea un problema o una faceta de un derecho fundamental susceptible de amparo sobre el que no hay doctrina del Tribunal Constitucional (STC 155/2009, de 25 de junio, FJ 2),

No existiendo, entonces, razones para alterar la decisión adoptada al momento de la admisión a trámite de la presente demanda de amparo, debe rechazarse también este último óbice de procedibilidad.

2. Vulneración denunciada y marco normativo legal aplicable.—Una vez resueltos los óbices de procedibilidad alegados ya estamos en disposición de analizar la vulneración denunciada. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, la cuestión sometida a la consideración de este Tribunal es, sencillamente, si la interpretación efectuada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que se niega la aplicación en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales del tipo reducido previsto para las familias numerosas (del 4 por 100), vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) en relación con el principio de protección a la familia (art. 39 CE), pues aun teniendo los recurrentes la condición de familia numerosa al momento del devengo del tributo (padres con niños menores), carecían del correspondiente título acreditativo por no haberlo solicitado. Considera la Letrada de la Comunidad de Madrid que no se ha producido la lesión denunciada pues los beneficios concedidos a las familias numerosas sólo surten efectos desde la fecha de presentación de la solicitud de reconocimiento del título oficial. De la misma opinión es el Abogado del Estado para quien la condición de familia numerosa no se obtiene por el hecho de estar incluido en alguno de los supuestos legales, sino por la obtención del título con cuya presentación se obtiene el beneficio. Sin embargo, a juicio del Fiscal, sí se ha producido la vulneración denunciada pues se ha introducido una diferencia de trato entre quienes ostentaban la condición de familia numerosa mediante la introducción de una exigencia (el reconocimiento administrativo de tal condición) que carece de una base razonable y conduce a resultados claramente desproporcionados.

Antes de entrar a dar respuesta a la cuestión planteada es necesario delimitar brevemente el marco normativo en el que sitúa la vulneración denunciada. Al tal fin es conveniente subrayar que, desde un plano general, la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas, con relación al «concepto de familia numerosa» señala, con carácter general, que «se entiende por familia numerosa la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes» (art. 2.1), acreditándose tal condición «mediante el título oficial establecido al efecto, que será otorgado cuando concurren los requisitos establecidos en esta ley, a petición de cualquiera de los ascendientes, tutor, acogedor, guardador, u otro miembro de la unidad familiar con capacidad legal» (art. 5.1). Es competencia de la Comunidad Autónoma de residencia del solicitante «el reconocimiento de la condición de familia numerosa, así como para la expedición y renovación del título que acredita dicha condición y categoría» (art. 5.2). Eso sí, «[l]os beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título oficial» (art. 7.1).

Por otra parte, con relación a la normativa de la Comunidad de Madrid, es preciso recordar que, al momento de producirse los hechos que han dado lugar al presente recurso de amparo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados era un impuesto estatal cedido a las Comunidades [arts. 11 c) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas; y 17.1 d) de la entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomías en el que se atribuía a las Comunidades Autónomas la posibilidad de establecer los tipos de gravamen, en relación con la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», en la transmisión de bienes inmuebles [art. 41.1 a) de la Ley 21/2001].

En el ejercicio de esa competencia, la Comunidad de Madrid fijó el tipo de gravamen de la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», con carácter general y para la transmisión de bienes inmuebles, en el 7 por 100 (art. 4.1.1 de la entonces vigente Ley de la Comunidad de Madrid 5/2004, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas), y con carácter específico, para «la transmisión de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa», en el 4 por 100, siempre y cuando se cumpliesen simultáneamente, entre otros, los dos requisitos siguientes: «[q]ue el sujeto pasivo sea titular de una familia numerosa» y «[q]ue el inmueble constituya la vivienda habitual de la familia numerosa de la que fuese titular el sujeto pasivo». Y, a estos efectos, se añade, «tendrán la consideración de familias numerosas aquellas que defina como tal la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas» (art. 4.1.3 de la Ley de la Comunidad de Madrid 5/2004). Esta misma redacción se contuvo en el art. 4.1.3 de las Leyes 7/2005, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas; 4/2006, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y /2007, de 21 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Posteriormente, la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, con relación a los tipos de gravamen en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas insiste en que «el concepto de familia numerosa es el establecido por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas», pero esta vez precisando a renglón seguido que «[l]a acreditación de la condición legal de familia numerosa se realizará mediante la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo» (art. 4.2). Esta disposición se reproduciría luego en el art. 4 de la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, para pasar a ser finalmente el art. 29 (tipo de gravamen aplicable a la adquisición de vivienda habitual por familias numerosas) del Decreto Legislativo del Gobierno de Madrid 1/2010,

de 21 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

3. Igualdad ante la ley tributaria y protección de la familia.-Como se dijo anteriormente, a juicio de los recurrentes el precepto cuestionado genera una diferencia de trato entre titulares de familias que tienen la condición de numerosas por encajar en los supuestos legales, por el sólo hecho de poseer o no el título administrativo que reconoce esa condición, lo que resulta incompatible con el art. 14 CE, en conexión con el art 39.1 CE.

- a. Igualdad ante la ley tributaria (arts. 14 y 31.1 CE) : Los recurrentes plantean la vulneración por la interpretación judicial cuestionada del principio de igualdad «en la ley» o «ante la ley», principio que, como venimos señalando, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, por lo que para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (entre otras, SSTC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5).

Pero aún debemos precisar más. Puesto que la eventual vulneración se articula desde el punto de vista del deber de contribuir, al centrarse en la atribución de un diferente tratamiento fiscal en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a las familias numerosas que adquieren su vivienda habitual, esta diferencia de trato debe situarse también en el ámbito del art. 31.1 CE, precepto que, como venimos afirmando, conecta de manera inescindible la igualdad con los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional citado (entre muchas, SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 4; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; 54/2006, de 27 de febrero, FJ 7, y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).

En el presente caso, la desigualdad de gravamen que se denuncia se produce por razones de naturaleza subjetiva que son las que, conforme a nuestra jurisprudencia, se sitúan tanto en el art. 14 CE, como en el art. 31.1 CE (SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 3; 33/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 54/2006, de 27 de febrero, FJ 6; y 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5), ya que lo determinante para el diferente trato desde el punto de vista del deber de contribuir es si se tiene o no –en los términos exigidos por el órgano judicial– la condición de familia numerosa al momento del devengo del tributo.

- b. Protección a la familia (art. 39.1 CE): A lo anterior debe ahora añadirse que «la protección de la familia por parte de los poderes públicos a la que apela el art. 39.1 CE, si bien no obliga a que necesariamente se dispense “a través de medidas de una determinada naturaleza” (STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 7) o, más concretamente, “a través del sistema tributario” (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), y ni mucho menos a que se adopten “medidas fiscales de una determinada intensidad” (ATC 289/1999, de 30 de noviembre, FJ 7), “sin perjuicio de la legitimidad de medidas fiscales orientadas a la protección de la familia (art. 39.1 CE)” (STC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9), sí impide, sin embargo, que a través de medidas de naturaleza tributaria se vaya en contra de ese mandato por imponer un tratamiento más gravoso a quienes están incluidos en una unidad familiar (SSTC 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 9; y 45/1989, de 20 de febrero, FJ 7)» (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5), y debemos añadir ahora, que tenga la condición de familia numerosa.

En consecuencia, los poderes públicos vienen obligados a asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), y, aunque, desde un punto de vista constitucional, tan válida es la opción legislativa dirigida a garantizar su protección a través de medidas de naturaleza tributaria como de cualquier otra naturaleza, sin embargo, si el legislador opta por garantizar la protección económica de la familia previendo la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de la vivienda habitual de la familia numerosa, debe hacerlo «sin establecer discriminaciones injustificadas entre sus potenciales destinatarios, al tratarse a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas–» (SSTC 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4, y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 5).

- c. El principio de igualdad en la interpretación judicial: El principio de igualdad opera, como tantas veces hemos dicho, en dos planos distintos. De una parte, frente al legislador o al poder reglamentario, y, de otra, frente al aplicador. En el primer plano, impide que puedan configurarse los supuestos de hecho de la norma de modo tal que se dé trato distinto a personas que, desde todos los puntos de vista legítimamente adoptables, se encuentran en la misma situación o, dicho de otro modo, que se otorgue relevancia jurídica a circunstancias que no guardan relación alguna con el sentido de la regulación que, al incluirlas, incurre en arbitrariedad y es por eso discriminatoria. En el segundo plano, la igualdad ante la ley obliga a que ésta sea aplicada efectivamente de modo igual a todos aquellos que se encuentran en la misma situación, sin que el aplicador

pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas o de circunstancias que no sean precisamente las presentes en la norma (STC 144/1988, de 12 de julio, FJ 1).

Nos encontramos en el plano de la aplicación, pues es a la interpretación judicial a la que se imputa el establecimiento de una diferencia entre familias numerosas con fundamento en una circunstancia que no está presente en la norma reguladora del beneficio fiscal. Aunque a este Tribunal no le corresponde la interpretación de la legalidad tributaria, dado que esta es una función encomendada a los órganos de la jurisdicción ordinaria (art. 117.3 CE), sí le corresponde efectuar una supervisión externa de la razonabilidad de la fundamentación de las resoluciones judiciales recurridas (STC 35/2014, de 27 de febrero, FJ 5), para determinar si la interpretación judicial de la ley es conforme o no con la Constitución (SSTC 144/1988, de 12 de julio, FJ 3, y 96/1997, de 19 de mayo, FJ 5), en lo que ahora toca, desde la perspectiva del derecho a la igualdad, en su conexión con el principio de protección a la familia. Y ello, para comprobar que al revisar los actos relativos al ejercicio de dicho derecho fundamental los actores jurídicos no han interpretado de modo incompatible con la Constitución disposiciones legales o reglamentarias que, en otra interpretación, no lo serían (STC 96/1997, de 19 de mayo, FJ 5).

4. Resolución: Los demandantes en amparo, casados, padres de tres hijos menores nacidos en 1997, 2000 y 2003, adquirieron mediante escritura pública con fecha de 14 de septiembre 2005 la que iba a ser su vivienda habitual. Al momento del devengo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados [en la misma fecha de realización acto gravado de conformidad con el 49.1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados], revestían, de acuerdo con la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas, la condición de familia numerosa, por estar la suya «integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes» (art. 2.1). Aunque estaban en posesión del libro de familia expedido por la Dirección General de los Registros y del Notariado, carecían, sin embargo, del título acreditativo de la condición de «familia numerosa», a emitir por la Comunidad Autónoma de Madrid (art. 5.1). Solicitado el citado título tras la adquisición de la vivienda, fue expedido con fecha de 5 de diciembre de 2005.

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha de 27 de febrero de 2008, reconoció el derecho a la aplicación de tipo de gravamen reducido. Subraya esta resolución que la obtención del título es un requisito imprescindible para que pueda reconocerse la condición de familia numerosa, no sirviendo –entonces– otros documentos como el libro de familia. Ahora bien, le niega al citado título un carácter constitutivo de la condición de familia numerosa, que se adquiere cuando se da el supuesto de hecho previsto por la norma. Dicho esto, considera, sin embargo, «que si bien el título es imprescindible para que puedan reconocerse los beneficios que la ley le atribuye a una familia numerosa, no pudiendo otorgarse estos sin la previa acreditación de la condición de tal que solo puede hacerse mediante el título, si una vez expedido éste y a la vista del mismo se comprueba, tal como ocurre en el presente caso, que la condición de familia numerosa que se acredita, ya concurría en la fecha del devengo procede otorgar el beneficio correspondiente».

Por su parte, la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en las resoluciones judiciales que son objeto del presente proceso constitucional, niegan a los recurrentes el derecho a la aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 por la adquisición de su vivienda habitual, pues aunque habían solicitado el título de familia numerosa lo habían hecho en un momento posterior al del devengo del tributo, lo que les impedía su aplicación al carecer del mismo en el momento del devengo. Reconoce a estos efectos el órgano judicial que en el asunto controvertido caben, al menos, dos interpretaciones de la norma: la «antiformalista», que permitiría gozar del beneficio tributario discutido sin tener reconocida por la Administración su condición de familia numerosa en atención al número de miembros que componen la familia; y la «formalista», apegada a la letra de la ley, que impediría disfrutar el beneficio a quien, aun teniendo la condición de familia numerosa por contar con el número de miembros necesario, carecía del reconocimiento administrativo de tal condición. Y ante tal disyuntiva se decanta, siendo «consciente de que se trata de una cuestión discutible», por la que denomina como tesis «formalista», con fundamento tanto en el art. 5 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, que dispone que «la condición de familia numerosa se acreditará mediante título oficial establecido al efecto», como en el art. 7 de esa misma norma legal, que establece que «los beneficios concedidos a las familias numerosas surtirán efectos desde la fecha de la presentación de la solicitud de reconocimiento o renovación del título original».

Conforme a lo que antecede podemos comprobar cómo existen, al menos, dos interpretaciones posibles de la disposición legal aplicada: de un lado, como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, entendiendo que aun cuando el título de familia numerosa fue expedido en un momento posterior al del devengo (el 5 de diciembre de 2005), en la medida que con su expedición se acredita una condición, la de familia numerosa, que ya existía la momento de la adquisición de la vivienda (el 14 de septiembre de 2005) y, por tanto, del devengo del impuesto, no cabe sino reconocer a los recurrentes la aplicación del tipo reducido por la adquisición de la que iba a ser su vivienda habitual; de otro lado, como ha hecho la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, considerando que aun cuando

al momento de la adquisición de la vivienda se tuviese, conforme a la Ley 40/2003, la condición de familia numerosa, la falta del correspondiente título acreditativo de tal condición en aquel momento impide reconocer el derecho a la aplicación del tipo de gravamen reducido.

No cabe duda de que las resoluciones judiciales impugnadas han optado, entre esas dos interpretaciones posibles de la norma, por aquella que, por su formalismo, no sólo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos (en este caso, las familias numerosas) en el cumplimiento del deber de contribuir a las cargas públicas (arts. 14 y 31.1, ambos de la CE), pues a la fecha del devengo del tributo (momento de la adquisición de la vivienda) los recurrentes ya tenían la condición de familia numerosa, acreditada con el libro de familia, aunque no por el de familia numerosa. Ahora bien, la expedición del correspondiente título de familia numerosa por la Comunidad Autónoma de Madrid en un momento en el que aún se estaba en disposición, de conformidad con la normativa tributaria, de solicitar la aplicación del beneficio (mediante la solicitud de la rectificación de la autoliquidación presentada), permitía acreditar que, ya al momento del devengo, concurría la exigencia legal para la aplicación del beneficio controvertido, la de tener la condición de familia numerosa acreditada «mediante el título oficial» (art. 5.1 de la Ley 40/2003), momento desde el cual surtían efectos «[l]os beneficios concedidos a las familias numerosas» (art. 7.1 de la Ley 40/2003).

No hay que descuidar que, en el presente caso, el título de familia numerosa, como señala el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, carecía de eficacia constitutiva, por tenerla meramente declarativa de una condición, la de familia numerosa, que ya se poseía al momento del devengo del tributo. Por lo demás, este ha sido el criterio posteriormente seguido por el legislador autonómico, quien a través de la Ley 3/2008, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad de Madrid, precisó que «[l]a acreditación de la condición legal de familia numerosa se realizará mediante la presentación del título de familia numerosa, libro de familia u otro documento que pruebe que dicha condición ya concurría en la fecha del devengo» (art. 4.2, y actual art. 29 del Decreto Legislativo del Gobierno de Madrid 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado).

Con su decisión, el órgano judicial ha provocado como consecuencia inmediata, la exclusión de los recurrentes del ámbito de aplicación de un beneficio fiscal previsto para las familias numerosas, introduciendo una diferencia de trato que no sólo carece de una justificación objetiva y razonable, sino que, además, provoca una consecuencia que resulta excesivamente gravosa. Una vez que el legislador ha optado por garantizar la protección económica de las familias numerosas mediante la aplicación de un tipo reducido por la adquisición de su vivienda habitual, los órganos judiciales en su aplicación no pueden interpretar las disposiciones legales aplicables de un modo incompatible con la Constitución, cuando es posible otra interpretación alternativa –como hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Madrid– sin violentar la letra de la ley. Al no hacerlo el órgano judicial ha impedido servir a la finalidad constitucional de asegurar la protección económica de la familia (art. 39.1 CE), en este caso, de la familia numerosa.

5. Efectos de la declaración de lesión: Las conclusiones expuestas en los fundamentos precedentes conducen directamente al otorgamiento del amparo solicitado por los recurrentes, lo cual exige fijar, con arreglo a lo dispuesto en el art. 55.1 LOTC, el alcance del amparo otorgado. Los demandantes de amparo solicitan la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas y que se confirme la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid objeto del recurso contencioso-administrativo. Por su parte, el Ministerio Fiscal interesa asimismo la declaración de nulidad de las resoluciones judiciales impugnadas, pero con retroacción de las actuaciones al momento anterior al de dictar sentencia para que por el órgano judicial se dicte otra respetuosa con el derecho vulnerado.

En este punto conviene recordar que el art. 55 LOTC faculta al Tribunal para realizar algún o algunos de los pronunciamientos que contempla, confiriendo a la Sentencia en la que otorgue el amparo demandado una flexibilidad que resulta especialmente intensa en lo que se refiere a la determinación del instrumento adecuado para el restablecimiento del recurrente en la integridad de su derecho (SSTC 99/1983, de 16 de noviembre, F5, y 186/2001, de 17 de septiembre, FJ 9). En el presente caso el otorgamiento del amparo comporta la declaración de nulidad de las resoluciones impugnadas [art. 55.1 a) LOTC]. Sin embargo, a la vista de la naturaleza sustantiva de la vulneración declarada, de que a partir de los hechos enjuiciados el restablecimiento del derecho del recurrente en amparo pasa por la confirmación de la interpretación efectuada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, y, en fin, de la innecesariedad de un nuevo enjuiciamiento que no estaría destinado a corregir el desconocimiento en contra del recurrente de normas procesales con relevancia constitucional y en el cual el órgano judicial no podría resolver de un modo distinto a como lo hemos hecho en la presente resolución, resulta improcedente, por elementales razones de economía procesal, acordar la retroacción de actuaciones para reintegrar al recurrente en la integridad de sus derechos (en sentido parecido, SSTC 146/2006, de 8 de mayo, FJ 5; 344/2006, de 11 de diciembre, FJ 6; 29/2008, de 20 de febrero, FJ 13; 77/2008, de 7 de julio, FJ 6; 156/2009, de 29 de junio, FJ 8, y 57/2010, de 4 de octubre, FJ 10).

Por tanto, ha de estarse en ejecución de nuestro fallo al reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo de gravamen previsto para las familias numerosas efectuado por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de febrero de 2008, dictada en la reclamación núm. 28/00472/07, que se confirma, debiendo declararse la nulidad tanto la Sentencia núm. 1010 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 26 de diciembre de 2012, dictada en el recurso núm. 488-2008, como de su Auto con fecha de 19 de abril de 2013, que inadmite a trámite el incidente de nulidad de actuaciones promovido contra la misma.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la demanda de amparo promovida por don M. A. M. A. y doña K. M. A. , y, en consecuencia:

1. Declarar vulnerado el derecho de los recurrentes en amparo a la igualdad ante el deber de contribuir (arts. 14 y 31.1 CE), en conexión con el principio de protección económica de la familia (art. 39.1 CE).
2. Restablecerlos en su derecho y, a tal fin, declarar la nulidad tanto de la Sentencia núm. 1010 de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 26 de diciembre de 2012, dictada en el recurso núm. 488-2008, como de su Auto con fecha de 19 de abril de 2013, con los efectos que determinan en el fundamento jurídico 5 de esta Sentencia.

Voto Particular

Voto particular que formula el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, en relación con la Sentencia dictada en el recurso de amparo núm. 3303-2013.

Con el máximo respeto a la posición mayoritaria en la Sala, y en ejercicio de la facultad conferida por el art. 90.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, formulo Voto particular respecto de la Sentencia citada en el encabezamiento.

1. Mi discrepancia deriva del convencimiento de que la fundamentación en que se apoya el fallo no respeta la doctrina establecida por este Tribunal en un doble aspecto. Por una parte, en el alcance de su posibilidad de revisar resoluciones judiciales cuando puedan considerarse, por irrazonables o arbitrarias, vulneradoras del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE); por otra al distinguir, dentro de la clásica exigencia de igualdad ante la ley (art. 14 CE), la igualdad «en la ley» y la igualdad «en la aplicación de la ley».
2. Como consta en el antecedente 2 de la Sentencia, la demanda de amparo no considera vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino «el derecho a la igualdad (art. 14 CE), concretamente, a no sufrir un trato desigual y discriminatorio, en relación con el principio de protección social, económica y jurídica de la familia (art. 39.1 CE)»; así efectivamente se declara en el fallo. Los recurrentes resaltan la similitud de su caso con el contemplado por la STC 199/2004, de 15 de noviembre, «en la que se consideraba que se viola el principio de igualdad en la Ley» y no en la aplicación de la misma. También la Sentencia de la que ahora discrepo lo asume, en su FJ 3 a): «Los recurrentes plantean la vulneración por la interpretación judicial cuestionada del principio de igualdad “en la ley” o “ante la ley”, principio que, como venimos señalando, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales».

Dado que no corresponde a este Tribunal reconstruir de oficio la demanda de amparo, cuando el demandante no ha satisfecho la carga de argumentación que sobre él recae (SSTC 7/1988, de 13 de enero, FJ 3; 52/1999, de 12 de abril, FJ 5; 189/2002, de 14 de octubre, FJ 3; 123/2003, de 14 de julio, FJ 2; 182/2009, de 7 de septiembre, FJ 2 y 32/2013, de 11 de febrero, FJ 3, entre otras muchas), ello llevaría a descartar fundamentos doctrinales relativos tanto al art. 24.1 CE como al art. 14 CE, en su referencia a la igualdad «en la aplicación de la ley» (desde la STC 8/1981, de 30 de marzo); extremos estos que la Sentencia no tiene en cuenta, mezclando de continuo referencias a unos y otros supuestos. Así en el fundamento jurídico 1 se afirma que «la lesión se imputa a las resoluciones judiciales objeto del presente proceso constitucional»; lo que descartaría una desigualdad «en la ley», para situarla en la aplicación de la norma por los órganos judiciales: «la eventual lesión del derecho a la igualdad habría venido provocada única y exclusivamente por la interpretación judicial realizada». En el fundamento jurídico 3 c) se aborda igualmente «el principio de igualdad en la interpretación judicial», afirmando que nos «encontramos en el plano de la aplicación». Asegura por lo demás que al Tribunal «le corresponde efectuar una supervisión externa de la razonabilidad de la fundamentación de las resoluciones judiciales recurridas»; lo cual sería muy cierto si la vulneración invocada fuera la del art. 24 CE, pero no es el caso.

3. De acuerdo con la doctrina del Tribunal, se vulnera el principio de igualdad «en la aplicación de la ley» cuando un mismo órgano judicial (entre otras, STC 39/1984, de 20 de marzo) aplica una norma a supuestos idénticos (ya en la STC 23/1981,

de 10 de julio) acudiendo a criterios interpretativos dispares. Esto lleva consigo la necesidad de que el recurrente aporte un *tertium comparationis* (entre otras, STC 184/1988, de 13 de octubre) que resalte tal diferencia de trato; los recurrentes, por el contrario, se han limitado a aludir genéricamente a «la incidencia negativa que la interpretación judicial cuestionada tiene en el principio de protección social, económica y jurídica de la familia que preconiza el artículo 39 de la Constitución». El Ministerio Fiscal, por su parte, apuntó que el órgano judicial «ha introducido una diferencia de trato entre quienes ostentaban la condición de familia numerosa mediante la introducción de una exigencia (el reconocimiento administrativo de tal condición) que carece de una base razonable y conduce a resultados claramente desproporcionados»; argumento cuya pertinencia habría de enjuiciarse de haber invocado los recurrentes una vulneración del art. 24.1 CE, lo que no sucede en el caso que nos ocupa.

Lejos de constatar la existencia de los requisitos exigidos para considerar vulnerado el principio de igualdad «en la aplicación de la ley», se insiste –fundamento jurídico 4 de la Sentencia– en que el problema surge no por un cambio de criterio del órgano judicial, en comparación al sentado en otros casos idénticos, sino a que «cabén, al menos, dos interpretaciones de la norma: la “antiformalista”, que permitiría gozar del beneficio tributario discutido sin tener reconocida por la Administración su condición de familia numerosa en atención al número de miembros que componen la familia; y la ‘formalista’, apegada a la letra de la Ley, que impediría disfrutar el beneficio». Esto podría, si acaso, haber llevado a enjuiciar si se había producido una vulneración del art. 24.1 CE, ya que «las resoluciones judiciales impugnadas han optado, entre esas dos interpretaciones posibles de la norma, por aquella que, por su formalismo, no sólo resulta irrazonable, sino que no es conforme con la igualdad de todos»; resulta irrelevante sin embargo en relación con el art. 14 CE, en lo relativo a la igualdad «en la aplicación de la ley».

Por si fuera poco, falta en el caso examinado un requisito adicional exigible para apreciar vulneración de la igualdad «en la aplicación de la ley»: la alteridad; la vulneración del derecho a la igualdad, en su vertiente de igualdad «en la aplicación de la ley», requiere en efecto que el órgano judicial haya dispensado al demandante de amparo un trato desigual en relación con el recibido por otra u otras personas (SSTC 1/1997, de 13 de enero, FJ 2; 150/1997, de 29 de septiembre, FJ 2; 64/2000, de 13 de marzo, FJ 5; 111/2001, de 7 de mayo, FJ4; 162/2001, de 5 de julio, FJ 2; 46/2003, de 3 de marzo, FJ 2; 326/2006, de 20 de noviembre, FJ 1 y 38/2011, de 28 de marzo, FJ 6, entre otras muchas). El *tertium comparationis* (aquí inexistente) debería resaltar la diversidad de trato entre el recurrente y otro ciudadano más beneficiado, mientras que en el caso presente el trato recibido por los recurrentes sería diverso al recibido por ellos mismos de haber el órgano judicial asumido criterio distinto del aplicado. No se cumple pues el requisito de la alteridad.

En consecuencia, se mire por donde se mire, no cabe apreciar vulneración del principio de igualdad ni «en la ley» ni «en la aplicación de la ley», sin que este Tribunal deba abordar, por no invocada, una posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

Por todo ello me veo obligado a suscribir este Voto particular.

Tribunal Constitucional

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha planteado cuestión de inconstitucionalidad para determinar si el artículo de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que prevé reducciones para “cónyuges” contradice el derecho constitucional a la igualdad en relación a parejas homosexuales que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley de matrimonios de personas del mismo sexo de 2005.

En un auto, el Supremo plantea al TC la cuestión sobre el artículo 20.2.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían more uxorio (de hecho) sin poder contraer legalmente matrimonio, en tanto circunscribe a los ‘cónyuges’ la aplicación del régimen de reducción, por su eventual contradicción con los artículos 14 (derecho a la igualdad) y 31.1 (sistema tributario justo) de la Constitución española.

CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD. AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 21 DE MAYO DE 2015

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. El litigio y sus hechos.

- 1º) Doña Filomena falleció el día 11 de agosto de 2001, en estado civil de soltera y sin descendencia, habiendo otorgado ante notario testamento abierto con fecha 3 de abril de 2001, en el que instituía heredera universal y única a doña Tarsila .
- 2º) Con fecha 21 de julio 2002, la oficina liquidadora de Avilés giró a esta última liquidación provisional por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 3º) El 23 de mayo de 2002 se aprobó la Ley del Principado de Asturias 4/2002 (LPAS 2002, 154) , de Parejas Estables, y el 27 de diciembre de 2002, la Ley del Principado de Asturias 15/2002 (LPAS 2002, 341 y LPAS 2003, 23), de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2003, en cuyo artículo 13.a) se estableció una mejora en la reducción de la base imponible prevista en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, consistente en que «[l]as parejas estables definidas en los términos de la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de 23 de mayo, de parejas estables, se equiparán a los cónyuges», añadiendo ese mismo artículo 13, in fine, que tal equiparación regirá también «para la aplicación de los coeficientes multiplicadores a que se refiere el artículo 22» de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 4º) El 20 de enero de 2004, el Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Finanzas y Hacienda de la Consejería de Economía y Administración Pública del Gobierno del Principado de Asturias incoó a doña Tarsila el acta en disconformidad A02 número NUM002, proponiendo la práctica de una liquidación tributaria por importe total de 1.109.518,94 euros; propuesta que fue confirmada por el acuerdo de liquidación definitiva de 15 de marzo de 2004.
- 5º) Cuando el 1 de julio de 2005 se aprobó la Ley 13/2005, por la que se modifica el Código Civil (LEG 1889, 27) en materia de derecho a contraer matrimonio , doña Tarsila ya había presentado reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias contra la susodicha liquidación, que resultó desestimada en resolución acordada el 27 de julio de 2007.
- 6º) Disconforme con esa decisión interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que también fue desestimado por resolución adoptada el 28 de abril de 2010.
- 7º) Contra esta última dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, tramitado con el número 748/2010.

En lo que aquí importa, doña Tarsila denunció en el fundamento jurídico-material tercero de su demanda la violación del derecho fundamental a la igualdad contenido en el artículo 14 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836), al habersele negado

la aplicabilidad de la reducción de la base imponible y el coeficiente multiplicador del «Grupo II» para los «cónyuges», pese a la existencia de una convivencia de carácter homosexual moreuxoriocon la finada, con sustento en tres argumentos principales:

«I.- La imperativa retroactividad, por mandato constitucional, de las leyes correctoras de una discriminación latente en el ordenamiento jurídico. La Ley 13/2005 y las Leyes del Principado de Asturias [4/2002] y [15/2002], como normas correctoras de discriminación».

«II.- Interpretación del artículo 20.2 de la LISD conforme a la valoración social de la realidad hecha por el legislador actual».

«III.- La existencia de discriminación indirecta reconocida por la Ley 13/2005, obliga a declarar la nulidad de la impugnada y de las resoluciones que confirma, por violación del derecho a la igualdad ante la Ley reconocido por el artículo 14 de la Constitución ».

8º) La Sala de instancia desestimó esa pretensión en el fundamento de derecho Tercero de su sentencia 571/12, de 14 de mayo de 2012, que ha sido reproducido en el hecho Primero de este auto.

9º) Doña Tarsila se alzó en casación articulando tres motivos, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en los términos resumidos en el hecho Segundo, a los que se opusieron la Administración General del Estado y el Principado de Asturias con los argumentos sintetizados en los hechos Tercero y Cuarto, respectivamente.

10º) Por providencia de 4 de febrero de 2015, esta Sala dejó sin efecto el señalamiento para votación y fallo, acordando oír a las partes y al Ministerio Fiscal sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del « artículo 20.2 a) II de la Ley 29/87 de 18 de diciembre en cuanto circunscribe a los “cónyuges” el régimen que en dicho apartado se establece» (sic), con el resultado del que se ha dejado constancia de forma sintética en los hechos Sexto a Noveno.

Segundo. Juicio de relevancia

Para esta Sala resulta patente que la solución que haya de darse al recurso de casación depende de la constitucionalidad del artículo 20.2, letra a), de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636), cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían moreuxoriosin poder contraer legalmente matrimonio, en tanto circunscribe a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el «Grupo II».

Aunque considerásemos que la expresión «cónyuges» podría ser interpretada conforme a la realidad social hoy existente, pese a que esta exégesis no coincida con la que era procedente en la época del devengo del impuesto, tal consideración no resolvería el problema que se nos ha planteado, pues la condición de «cónyuges» también entonces, y conforme al tenor literal del precepto, no exigía la «mera convivencia» sino que requería el matrimonio.

Sólo podríamos estimar la pretensión de la recurrente, reconociendo que doña Tarsila , por no haber podido contraer matrimonio con doña Filomena con quien convivía cuando falleció, sufrió una discriminación contraria al principio de igualdad reconocido en el artículo 14 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) cuando se le liquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que para evitarla nos obligaría a entender el término «cónyuge» utilizado en la ley precitada de una manera compatible con la Constitución. Pero esta eventual interpretación conforme, al superar el tenor literal del precepto, le corresponde efectuarla, en su caso, al Tribunal Constitucional.

En definitiva, si el susodicho precepto se considera constitucional, cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían moreuxorio sin poder contraer legalmente matrimonio, esta Sala debería confirmar la decisión adoptada en este punto por el Tribunal a quo, desestimando el recurso de casación. Si, por el contrario, se juzga opuesto a la Constitución Española, esta Sala debería estimar el recurso de casación y el recurso contencioso-administrativo, reconociendo el derecho de la recurrente a considerarla integrada en el «Grupo II», al objeto de aplicar en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tanto la reducción de la base imponible contenida en el artículo 20.2, letra a), de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como el coeficiente multiplicador previsto en el artículo 22.2 de dicha Ley que le correspondiera.

Tercero. Dudas de constitucionalidad

Esta Sala conoce la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en su sentencia 92/2014, de 10 de junio (RTC 2014, 92) [reiterada en las SSTC 93/2014, de 12 de junio (RTC 2014, 93); 98/2014, de 23 de junio (RTC 2014, 98); 115/2014, de 8 de julio (RTC 2014, 115); 116/2014, de 8 de julio (RTC 2014, 116); 124/2014, de 21 de julio (RTC 2014, 124), y 157/2014, de 6 de octubre (RTC 2014, 157)], que sirve a la Administración General del Estado, al Principado de Asturias y a la Fiscalía para considerar innecesaria la presentación de cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 20.2, letra a) , de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636), cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían moreuxoriosin poder contraer legalmente matrimonio, en tanto circunscribe a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el «Grupo II».

Debemos sintetizarla al objeto de evidenciar las similitudes y las diferencias existentes entre aquellos casos y el supuesto aquí enjuiciado.

Como aquí sucede, en el supuesto examinado en la STC 92/2014 dos personas del mismo sexo habían convivido more uxorio durante un largo período de tiempo hasta el fallecimiento de una de ellas, que se produjo antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2005, y como aquí sucede también el precepto legal aplicable para resolver la controversia utilizaba explícitamente el término «cónyuge», lo que planteaba la duda de constitucionalidad de si tal restricción al «cónyuge» podría vulnerar el artículo 14 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836), debido a la imposibilidad legal para las parejas homosexuales de contraer matrimonio hasta la aprobación de la citada Ley 13/2005 -declarada constitucional por la STC 198/2012, de 6 de noviembre (RTC 2012, 198) -.

Las expuestas son todas las similitudes relevantes entre aquel caso y el presente, por lo que sólo son aplicables los fundamentos jurídicos 4 a 6, que contienen la ratio decidendi, en tanto en cuanto guarden relación con esas similitudes; a saber:

«4. De acuerdo con la doctrina de este Tribunal, entre las prohibiciones de discriminación proscritas por el art. 14 CE “ha de entenderse comprendida la discriminación por causa de la orientación sexual, pues si bien es cierto que esta causa no aparece expresamente mencionada en el art. 14 CE como uno de los concretos supuestos en que queda prohibido un trato discriminatorio, es indubitadamente una circunstancia incluida en la cláusula ‘cualquier otra condición o circunstancia personal o social’ a la que debe ser referida la interdicción de la discriminación (por todas, STC 41/2006, de 13 de febrero (RTC 2006, 41), FJ 3)” [STC 41/2013, de 14 de febrero (RTC 2013, 41), FJ 6].

A esta conclusión ha llegado este Tribunal, a partir de la constatación de que la orientación homosexual comparte con el resto de los supuestos mencionados en el art. 14 CE el hecho de ser una diferencia históricamente muy arraigada y que ha situado a los homosexuales, tanto por la acción de los poderes públicos como por la práctica social, en posiciones desventajosas y contrarias a la dignidad de la persona que reconoce el art. 10.1 CE, por los profundos prejuicios arraigados normativa y socialmente contra esta minoría; y, por otro, del examen de la normativa que, ex art. 10.2 CE, debe servir de fuente interpretativa del art. 14 CE.

5. [...]

Precisamente, la posibilidad de contraer o no matrimonio ha sido un aspecto de especial significación para la doctrina constitucional, a la hora de enjuiciar supuestos en que el ordenamiento jurídico brindaba a los cónyuges un tratamiento más favorable que el dispensado a las parejas de hecho [...]. El Tribunal ha afirmado que “es claro que en la Constitución española de 1978 el matrimonio y la convivencia extramatrimonial no son realidades equivalentes” y que las diferencias entre una y otra situación podían “ser legítimamente tomadas en consideración por el legislador a la hora de regular las pensiones de supervivencia” (STC 184/1990, de 15 de noviembre (RTC 1990, 184), FJ 3), pero también que la existencia de libertad para contraer matrimonio es un factor que permite justificar, adicionalmente, ese distinto tratamiento (por todas, STC 184/1990, de 15 de noviembre, y más recientemente AATC 188/2003, de 3 de junio (RTC 2003, 188), 47/2004, de 10 de febrero (RTC 2004, 47), 77/2004, de 9 de marzo (RTC 2004, 77), 177/2004, de 12 de mayo, o 203/2005, de 10 de mayo (PROV 2005, 150362)).

Ahora bien, tales aserciones no implican, indefectiblemente, que en cualquier situación en que los convivientes more uxorio se vean impedidos de contraer matrimonio, tal eventualidad deba engendrar una obligación, a cargo de los poderes públicos, de brindar a los miembros de parejas de hecho un tratamiento jurídico equiparado al previsto para los cónyuges pues, en caso de no existir tal libertad, es necesario valorar si la causa impeditiva del matrimonio pugna con los principios y reglas constitucionales, de manera que este Tribunal deberá comprobar si las causas que hipotéticamente lo impiden resultan constitucionalmente admisibles. Tal es el modo de razonar de la STC 180/2001, de 17 de septiembre (RTC 2001, 180), FJ 3, en el que, con cita de doctrina anterior, se estableció la siguiente conclusión:

“[N]o toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, sólo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente.” “Para que esto sea así la causa que limita la libertad de casarse debe ser una causa que pugne con los principios y reglas constitucionales. En estas circunstancias, al no darse las condiciones de libertad para contraer matrimonio o no hacerlo debido a causas constitucionalmente proscritas, debe presumirse que quienes convivieron more uxorio hicieron así porque no gozaron de la libertad efectiva para contraer matrimonio y, en consecuencia, debe reconocérseles los mismos derechos que hubieran tenido de haber formado una convivencia matrimonial.”

6. Afirmado lo anterior, debemos por tanto examinar si la causa que en el presente supuesto limita la libertad de contraer el vínculo matrimonial es una causa que pugne con los principios y reglas constitucionales.

Es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con la doctrina sentada recientemente por el Tribunal en su STC 198/2012, de 6 de noviembre, la configuración del matrimonio como unión que sólo cabe entre personas de diferente sexo es una opción del legislador acorde con nuestra Constitución, sin que ello implique, no obstante, que esa sea la única configuración constitucionalmente legítima de la institución.

[...]».

Siendo estas las razones enteramente aplicables al presente caso, esta Sala sigue albergando dudas de constitucionalidad respecto del artículo 20.2, letra a), de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían more uxorio sin poder contraer legalmente matrimonio, en cuanto circunscribe a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el «Grupo II», porque el resto de las razones contenidas en los fundamentos jurídicos de la STC 92/2014 no dan respuesta inequívoca al problema que nos plantea el supuesto aquí enjuiciado.

En efecto, no nos resulta evidente que el legislador tenga el mismo margen para configurar el régimen de prestaciones económicas de la Seguridad Social, que para configurar el régimen de cuantificación de un tributo que, según sus propias palabras, «cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», contribuyendo a la «redistribución de la riqueza» [apartado I de la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones].

El margen del legislador cuando da contenido al deber de contribuir establecido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, con la finalidad de cerrar el marco de la imposición directa y de contribuir a la consecución de uno de los principios rectores de la política social y económica, como lo es la redistribución de la riqueza ex artículo 40.1 de la Constitución Española, no puede ser el mismo que cuando simplemente se limita a cumplir con otros dos de los principios rectores de la política social y económica, como lo son los contenidos en los artículos 41 y 50 de nuestra Carta Magna, sustento constitucional de las pensiones de viudedad.

En otras palabras, constitucionalmente no es igual la protección social dispensada por una pensión de viudedad al «cónyuge» supérstite, que la adecuación del gravamen establecido en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la capacidad económica que manifiesta en su condición de viudo. Por ello, la posibilidad declarada constitucional de negarle el derecho a una pensión de viudedad al supérstite de una pareja homosexual, no exige que se anude idéntica conclusión a la cuantificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como «cónyuge», considerándolo como un «extraño» a estos efectos, cuando está acreditado que no pudo contraer legalmente matrimonio antes del fallecimiento de su pareja.

Lo expuesto resulta más claro si se recuerda que, como se lee en la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para seguir la pauta marcada por el artículo 31 de la Constitución Española, se prevé la liquidación del tributo, atendiendo a la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, disponiendo «para acentuar la progresividad» que resulta de la simple aplicación de la tarifa y adaptarla al grado de parentesco, «la aplicación de unos coeficientes multiplicadores que son distintos para cada uno de los grupos que establece», e incorporando en la «ordenación del tributo», para las adquisiciones mortis causa, «unos mínimos exentos [...] que se estructuran en forma de reducciones de la base imponible y que se modulan en función de los grupos de parientes que se indican» [véanse los apartados I y II .6].

En suma, las reducciones de la base imponible, que operan en función del Grupo en que se integre el sujeto pasivo, según su grado de parentesco con el causante, se configuran legalmente como mínimos exentos, y los coeficientes multiplicadores sobre la cuota íntegra resultante de la tarifa, variables en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo y del Grupo en que se integre, son mecanismos técnicos legales de acentuación de la progresividad del tributo. Se trata, pues, de elementos estructurales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siendo esto así, conviene recordar que el Tribunal Constitucional ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables -como nos parecen, a la hora de cuantificar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la del cónyuge supérstite y la del supérstite de una pareja homosexual que convivió more uxorio con el finado y no pudo contraer legalmente matrimonio-, «además del fin lícito, la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76), FJ 9; 214/1994, de 14 de julio (RTC 1994, 214), FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo (RTC 1999, 46), FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre (RTC 2001, 200), FJ 4; 39/2002, de 14 de febrero (RTC 2002, 39), FJ 4; y 96/2002, de 25 de abril (RTC 2002, 96), FJ 7)» [STC 19/2012, de 15 de febrero (RTC 2012, 19), FJ 5. En parecidos términos la más reciente STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 4].

Pues bien, la razonabilidad y proporcionalidad de la disparidad de trato que aquí nos ocupa, en el marco del artículo 14 de la Constitución Española, no se puede decidir sin atender a lo exigido por el artículo 31.1 de la Constitución Española, conforme ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional.

Situados en esta tesitura, a esta Sala se le plantean las siguientes dudas:

¿Es razonable considerar «extraño» al supérstite de una pareja homosexual que convivió moreuxorio con el finado, sin poder contraer legalmente matrimonio, a los efectos de cuantificar la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones?

¿Resulta proporcionado que, siendo idéntica la capacidad económica gravada en ese impuesto, la Ley 29/1987 permitiera que la carga tributaria soportada por el supérstite de una pareja homosexual que convivió moreuxorio con el finado, con quien no pudo legalmente contraer matrimonio, acabe siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a un cónyuge supérstite en sus mismas circunstancias?

Cuarto. Por cuanto antecede, de conformidad con los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 20.2, letra a), de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RCL 1987, 2636), cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían moreuxorio sin poder contraer legalmente matrimonio, en tanto circunscribe a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el «Grupo II», por su eventual contradicción con los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836).

LA SALA ACUERDA:

Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad del artículo 20.2, letra a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (RCL 1987, 2636), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando se trata de aplicarlo a las parejas homosexuales que convivían moreuxorio sin poder contraer legalmente matrimonio, en tanto circunscribe a los «cónyuges» la aplicación del régimen regulado para el «Grupo II», por su eventual contradicción con los artículos 14 y 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836).

TEMAS FISCALES

La aplicación de la reducción por parentesco en el cálculo de la base liquidable del ISD. Análisis de los últimos criterios seguidos por los tribunales de justicia¹

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

I. La cuestión relativa a la aplicación de la reducción por parentesco en el ámbito de las uniones de hecho

Como es sabido dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) la base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible del Impuesto las reducciones previstas por la ley estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto) o, en su caso, las mejoradas por la normativa autonómica y, con posterioridad, aquellas que hubiesen sido aprobadas por la Comunidad Autónoma de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

De entrada conviene tener presente a este respecto que, de conformidad con lo declarado en su día por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 15 de junio de 2011, las reducciones reguladas por la normativa del Estado constituyen un límite mínimo de las reducciones aplicables a cualquier sujeto pasivo del ISD, sin que ninguna norma de las Comunidades Autónomas pueda reducir su alcance, el cual sólo podrá ser ampliado.

Pues bien, la llamada reducción por parentesco consiste en la aplicación de un mínimo exento en la transmisión hereditaria, el cual resulta estructurado en torno al grado de parentesco existente entre causante y causahabiente, y, en su caso, a la edad de este último. A tal efecto distingue la normativa estatal los siguientes cuatro grupos de causahabientes, con sus distintos grados de reducción.

Grupo	Composición	Reducción
I	Descendientes y adoptados menores de veintinueve años.	15.956,87€ + 3.990,72€ por cada año menos de veintinueve que tenga el causahabiente, hasta un límite máximo de 47.858,59€.
II	Descendientes y adoptados de veintinueve o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes.	15.956,87€.
III	Colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.	7.993,46€.
IV	Colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.	No habrá lugar a reducción.

En relación con la aplicación de estas reducciones declaró ya inicialmente el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña en su Sentencia de 19 de marzo de 2004 que resulta improcedente la extensión analógica a las uniones de hecho de la reducción aplicable al efecto al cónyuge, no pudiendo establecerse una equiparación entre matrimonio y uniones de hecho. A juicio del citado Tribunal no existe vulneración del principio constitucional de igualdad, al haber podido los interesados contraer matrimonio. En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ de Madrid de 22 de febrero de 2010, relativa a la aplicación en la base imponible

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

del Impuesto relativa a las adquisiciones mortis causa de la reducción por grados de parentesco contemplada para el cónyuge al miembro de una pareja de hecho homosexual. En el presente caso el Tribunal declaró la improcedencia de dicha aplicación al no contemplarse por la normativa aplicable en el momento del devengo. Y no constaba a tal efecto el hecho de que la liquidación se realizase tras la entrada en vigor de la Ley 11/2001, de 19 de diciembre, de la Comunidad de Madrid. Concluyó por tanto el citado Tribunal que resultaba improcedente en el supuesto de autos examinado la extensión analógica de la reducción contemplada para el cónyuge, debiendo producirse la aplicación de la tarifa correspondiente a extraños y no existiendo a tal efecto discriminación. En efecto la reducción para el cónyuge no resultaba aplicable tratándose de una pareja de hecho, incluso después de la Ley 11/2001, de la Comunidad de Madrid, no siendo admisible la adopción de una interpretación analógica y no produciéndose discriminación en el tratamiento como un extraño.²

Con posterioridad, sin embargo, este mismo Tribunal, mediante Sentencia de 14 de enero de 2014, a través de la cual se volvió a tratar la cuestión relativa a la procedencia de la aplicación de la reducción por parentesco (matrimonio) cuando entre causante y causahabiente existe una relación more uxorio sin hallarse ésta inscrita en el Registro administrativo de Parejas de Hecho que lleva la Comunidad Autónoma, tomó en consideración el hecho de que, tras la aprobación de la Ley de la citada Comunidad 13/2003, de 23 de diciembre, y a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, se dispuso que tal reducción resultase de aplicación a las parejas de hecho siempre y cuando cumplieran los requisitos exigidos por la Ley 11/2001, la cual establecía en su art. 1.1 que “*Las uniones a que se refiere la presente Ley producirán sus efectos desde la fecha de la inscripción en el Registro de las Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, previa acreditación de los requisitos a que se refiere el art. 1 en expediente contradictorio ante el encargado del Registro*”. Este último precepto declara por su parte que la citada Ley 11/2001 será de aplicación a las personas que convivan en pareja, de forma libre, pública y notoria, vinculadas de forma estable, al menos durante un período ininterrumpido de doce meses, existiendo una relación de afectividad, siempre que voluntariamente decidan someterse a la misma mediante la inscripción de la unión en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid. Ahora bien, de conformidad con lo establecido por el TSJ. de Madrid en este último pronunciamiento, no procederá la aplicación de la reducción si no existe tal inscripción.

Acerca de esta misma cuestión relativa a la aplicación de la reducción por parentesco en el caso de convivencia homosexual analizó el TSJ. de Asturias mediante Sentencia de 14 de mayo de 2012 el supuesto relativo a la negativa de la Administración actuante a aplicar las reducciones de la base imponible y coeficientes multiplicadores de la cuota tributaria correspondiente al grupo de parentesco ante una convivencia de carácter homosexual more uxorio que, de conformidad con lo señalado por el recurrente, constituía una lesión del derecho fundamental a la igualdad y a la no discriminación, protegido como es sabido por el art. 14 de la Constitución (CE). Así las cosas se trataba de dilucidar si resultaba conforme a nuestra Norma Básica el fundamento de la no retroactividad de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias, susceptible de ser aplicada, y en la que se basaba la decisión recurrida.

Pues bien tal y como se encargó de recordar el citado Tribunal la exigencia de vínculo matrimonial ha sido abordado por el propio Tribunal Constitucional (TC), entre otras, en sus Sentencias 384/1990 y 66/1994 las cuales, si bien referidas a confrontaciones entre unión matrimonial y la pura fáctica de heterosexuales, pueden proyectarse igualmente sobre la unión de homosexuales que conviven maritalmente, a pesar de que no se tratara de una institución jurídicamente regulada, al momento de referencia, ni existiese un derecho constitucional a su establecimiento, como sucede con el matrimonio entre hombre y mujer (art. 32.1 de la CE). Para el Tribunal de ello no es posible concluir que el trato más favorable a la unión familiar pueda considerarse sin más discriminatorio o arbitrario con el art. 14 de la Norma Fundamental³. Por lo que respecta a la cuestión relativa a la retroactividad que, en el presente caso, se propugnaba de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, del Principado de Asturias, el Tribunal rechazó la aplicación del citado criterio, dado que el art. 23 de la Ley del Impuesto dispone que en las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros de vida el Impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado, debiendo estarse a la

2 Ya con anterioridad había precisado a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 25 de julio de 2003 que no existía derecho a la aplicación de una bonificación por un seguro de vida cobrado por una pareja de hecho que convivió doce años con el causante, ni por tener una hija discapacitada sin ningún parentesco con el causante.

3 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 14 de enero de 2014, a través de la cual se resolvía un recurso interpuesto por la parte recurrente que solicitaba la declaración de nulidad de los actos impugnados y que por parte de la Administración Autonómica se practicase una nueva liquidación en la que se incluyesen todas y cada una de las bonificaciones fiscales, reducciones y exenciones a que aquélla pudiera tener derecho, equiparándose a la de los cónyuges la unión de hecho. Y ello sobre la base de estimar que, si bien dicha unión de hecho no se había inscrito en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad, tal inscripción constituía un simple medio de prueba de la convivencia de la pareja que podía ser acreditada de cualquier otra forma, no existiendo además duda alguna de que el fallecido y la legataria convivieron durante más de diecisiete años. En definitiva se trataba de una pareja de hecho que nunca oficializó su convivencia, no habiéndose inscrito en el Registro creado al efecto, optando en el uso de su voluntad por constituir una pareja no inscrita con todas las ventajas y los inconvenientes correspondientes a esa opción. Pues bien, tal y como resuelve a este respecto el TSJ. de Castilla y León, si bien casarse o no casarse e inscribirse o no inscribirse en un registro voluntario constituyen opciones que acarrear derechos y obligaciones y ventajas e inconvenientes que cada cual es muy libre de valorar, pudiendo optar en consecuencia por el régimen optativo que mejor se acomode a sus deseos o a su entera voluntad, no resulta admisible que, una vez escogida una opción, se pretenda adquirir el beneficio de las ventajas correspondientes a la opción no escogida, que libremente se desechó. Para el Tribunal en el presente caso no se discutía que no se hubiese producido la inscripción en el Registro de Uniones de Hecho, debiendo tenerse en cuenta además al respecto la consolidada doctrina elaborada por el Tribunal Constitucional en virtud de la cual las uniones de hecho y el matrimonio constituyen realidades diferentes, no resultando posible una traslación automática a la primera realidad de todo el complejo normativo referido al matrimonio.

Ley aplicable a la fecha del fallecimiento. En el presente caso no estaba contemplada en aquella fecha la situación de la pareja de hecho ni su equiparación con las personas que contrajeron matrimonio, motivo por el cual concluyó el TSJ. de Asturias que tal circunstancia no podía tenerse en cuenta a los efectos de acceder a las reducciones solicitadas.

Debe precisarse además a este respecto que, en fechas pasadas, y mediante Auto de 21 de mayo de 2015, la Sala Tercera del TS planteó cuestión de inconstitucionalidad ante el TC destinada a dilucidar si las reducciones para cónyuges que prevé la Ley 29/1987 pueden atentar contra la igualdad de los homosexuales. Dado concretamente el supuesto relativo a una pareja homosexual en relación con la cual se produjo el fallecimiento de uno de los miembros antes de que la legislación española les permitiera casarse estima el TS al elevar la citada cuestión de inconstitucionalidad que la respuesta que ofrezca el Constitucional “será determinante” para decidir sobre un recurso de casación de una mujer cuya pareja fallecida la nombró heredera universal.

De este modo el TS plantea cuestión de inconstitucionalidad al objeto de determinar si el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987 (que prevé, como es sabido, reducciones para “cónyuges” a través de la proyección del régimen regulado para el Grupo II), en su aplicación a las parejas homosexuales que convivían *more uxorio* (de hecho) y que no pudieron casarse por el fallecimiento de uno de ellos antes de la entrada en vigor de la Ley 13/2005, de 1 de julio, por la que se modificó el Código Civil en materia de derecho a contraer matrimonio, contradice el derecho constitucional a la igualdad, resultando así vulnerados los artículos 14 (derecho a la igualdad) y 31.1 (sistema tributario justo) de la Constitución española. En definitiva, en su Auto el TS se plantea si resultaba razonable considerar extraño al “superviviente” de una pareja homosexual que convivió *more uxorio* con la fallecida sin poder contraer matrimonio legalmente a los efectos de cuantificar la capacidad económica gravada por el Impuesto.

Concretamente las cuestiones planteadas por el TS en su Auto se concretan en las siguientes: “¿Es razonable considerar ‘extraño’ al supérstite (superviviente) de una pareja homosexual que convivió *more uxorio* con el finado, sin poder contraer legalmente matrimonio, a los efectos de cuantificar la capacidad económica gravada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones? ¿Resulta proporcionado que, siendo idéntica la capacidad económica gravada en ese impuesto, la Ley 29/1987 permitiera que la carga tributaria soportada por el supérstite de una pareja homosexual que convivió *more uxorio* con el finado, con quien no pudo legalmente contraer matrimonio, acabe siendo más del doble de la que le hubiera correspondido a un cónyuge supérstite en sus mismas circunstancias?”.

Inicialmente el TEAC confirmó la liquidación aplicando la reducción. En efecto el citado Tribunal confirmó la liquidación del Impuesto realizada en marzo de 2004 por cuantía de 1,1 millones de euros, así como una sanción de 5.524 euros. Con posterioridad, sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Asturias anuló la decisión, ya que no consideraba como “cónyuge” a la afectada. El TSJ. de Asturias, ante quien apeló la perjudicada, estimó en parte el recurso y anuló la sanción ordenando a Hacienda realizar una nueva liquidación del Impuesto, pero sin acceder a la reducción contemplada por la Ley.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el citado Tribunal (coincidente con la realizada por la Fiscalía y la Abogacía del Estado) no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, sólo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente. Concretamente la Fiscalía, la Abogacía del Estado y el Principado de Asturias (todos ellos partes en el proceso) se opusieron al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, por considerar que el TC ya estableció doctrina en 2014 en una Sentencia donde señaló que “no toda imposibilidad de cumplir los requisitos legales para contraer matrimonio permite concluir que quienes se ven así impedidos tienen, solo por ello, los mismos derechos y deberes que quienes conviven matrimonialmente”. En efecto, tanto la Fiscalía como la Abogacía del Estado y el Principado de Asturias consideraron que resultaba innecesario plantear la cuestión de inconstitucionalidad por haber sentado ya el Tribunal Constitucional doctrina a través de la citada Sentencia 92/2014, de 10 de junio.

Sin embargo el Tribunal Supremo, a pesar de esa doctrina, mantiene sus dudas sobre la constitucionalidad de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, al resaltar que “no nos resulta evidente que el legislador tenga el mismo margen para configurar el régimen de prestaciones económicas de la Seguridad Social, que para configurar el régimen de cuantificación de un tributo que, según sus propias palabras, ‘cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas’, contribuyendo a la ‘redistribución de la riqueza’”. Y es que a través del citado pronunciamiento resolvía el intérprete supremo de nuestra Constitución una reclamación de pensión de viudedad de una persona homosexual tras la muerte de su pareja, motivo por el cual considera el TS que las dudas existentes se mantienen en relación con la Ley de Sucesiones y Donaciones.

Así las cosas el Alto Tribunal ha procedido a plantear cuestión sobre el art. 20.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones respecto de su aplicación a aquellas parejas homosexuales que convivían juntas sin poder contraer matrimonio, en tanto en cuanto dicho precepto circunscribía únicamente a los ‘cónyuges’ la aplicación de la reducción, estimando el Alto Tribunal que la citada regulación podría llegar a vulnerar el derecho a la igualdad y a un sistema tributario justo.

En todo caso, y de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2011, en la que se analizaba el supuesto relativo a la inscripción de una pareja de hecho en el Registro de uniones de hecho de Castilla

y León, produciéndose posteriormente el fallecimiento de uno de los miembros de la pareja y suscitándose la cuestión relativa a si el superviviente debía de declarar el Impuesto en el caso de que la totalidad de los bienes de la herencia se hubiesen atribuido, conforme a testamento, a los hijos habidos por el causante en anterior matrimonio, la equiparación de cónyuges con la pareja de hecho lo es exclusivamente a efectos fiscales en relación a determinados beneficios establecidos en la legislación autonómica, no comportando ello que dicha equiparación opere en el ámbito civil.

II. La aplicación de la presente reducción en el ámbito del parentesco por afinidad. La evolución de la doctrina de nuestros tribunales de justicia

Refiriéndonos a continuación a la principal cuestión que centra la realización del presente trabajo, y que no es otra que la eventual aplicación de la reducción en los supuestos de parentesco por afinidad, analizaremos en primer término los principales rasgos configuradores de la doctrina administrativa elaborada al respecto para, acto seguido, pasar a analizar la evolución experimentada por la jurisprudencia de los tribunales de justicia.

Ya inicialmente declaró la DGT en su contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2006 (continuando la línea previamente iniciada en la Resolución de 23 de noviembre de 2005), relativa a la calificación que había de realizarse a efectos de la determinación del grado de parentesco en el art. 20 de la Ley 29/1987 del cónyuge separado que, en tanto en cuanto en dicho supuesto no se ha producido todavía la disolución del vínculo jurídico del matrimonio (a pesar de que concurran algunos efectos de los que se producen en la cesación del mismo) el cónyuge separado sigue estando contemplado entre los integrantes del Grupo II de parentesco.

Como es sabido con carácter general, disolviéndose el matrimonio por muerte de uno de los cónyuges por divorcio o por nulidad, los cónyuges dejan de ser miembros del matrimonio disuelto, no pudiendo quedar integrados en consecuencia dentro del Grupo II de parentesco y debiendo incardinarse por el contrario en el que les pudiera corresponder por otra causa o, en su caso, en el Grupo IV, que integra a los extraños. E igualmente los parientes consanguíneos de cada cónyuge dejan de ser considerados como parientes por afinidad del otro cónyuge, con lo que deben pasar al citado Grupo IV o, en su caso, al que les corresponda, si tuviesen otro vínculo de parentesco con el otro cónyuge.

Ahora bien si el matrimonio continúa, a pesar de que exista separación de hecho o de derecho, los cónyuges seguirán siendo miembros del matrimonio. Y, si bien en el ámbito civil tales separaciones tengan efectos importantes, en el ámbito del ISD se les ha de seguir calificando de cónyuges, siendo sus parientes por consanguinidad parientes por afinidad del otro miembro del matrimonio.

Tratándose de aquellos supuestos comúnmente denominados como “adopciones simples” (actualmente no existente como alternativa a la adopción plena⁴) subrayó la DGT en su contestación a Consulta de 22 de enero de 2008 que tanto los padres biológicos como los adoptantes habrían de incluirse dentro del Grupo II de parentesco. Y, con posterioridad, mediante Resolución de 14 de noviembre de 2013, afirmó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que la reducción por parentesco del art. 20 LISD es aplicable a una sobrina carnal de la cónyuge del causante ya que, a resultas de la doctrina jurisprudencial elaborada al respecto, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones no cabe distinguir dentro de los colaterales entre consanguinidad y afinidad, motivo por el cual dicha reducción por parentesco aplicable en el supuesto planteado (sobrina carnal de la cónyuge del causante) habría de ser la del Grupo III, como asimismo sería de aplicación el coeficiente multiplicador previsto para dicho grupo regulado en el art. 22 de la Ley del Impuesto.

Téngase presente además que, tal y como afirma el TEAC en su Resolución de 8 de julio de 2014, reiterando lo previamente señalado en su Resolución de 3 de diciembre de 2013, a efectos del Impuesto el parentesco por afinidad no se extingue por el fallecimiento de la persona que proporciona el vínculo con el resto del grupo familiar. Por tanto, aunque haya fallecido esa persona

4 En relación con las consecuencias fiscales derivadas de la institución de la adopción declaró el TSJ. de la Comunidad Valenciana mediante Sentencia de 11 de julio de 2014 que las adopciones internacionales surten efectos con la inscripción en nuestros registros y desde entonces dan derecho a los beneficios fiscales. Tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, para que la adopción constituida en el extranjero por un adoptante español sea reconocida en España debe ajustarse a la legislación española, que requiere la inscripción en el Registro Civil de los hechos referentes al estado civil de los españoles. Ha de precisarse no obstante que el citado pronunciamiento fue dictado en relación con la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y prestación económica de pago único de la Seguridad Social por nacimiento o adopción, cuya aplicación requiere que la adopción se haya constituido o reconocido por la autoridad española competente, motivo por el cual precisó el Tribunal que, habiéndose constituido la adopción ante autoridad extranjera, los efectos legales en España de la misma se producirán desde el reconocimiento por la autoridad española competente (en el presente caso, desde la inscripción en el Registro Civil del Consulado de España en Pekín), estimándose que dicha interpretación resulta acorde con lo dispuesto el art. 81.bis de la Ley 35/2006, de conformidad con el cual la deducción se practicará en el período impositivo en el que se haya efectuado la inscripción del descendiente en el Registro Civil.

que constituía el nexo, siguen siendo aplicables las reducciones previstas en la Ley 29/1987 para las personas unidas por dicha relación de parentesco⁵.

Tradicionalmente acerca de esta cuestión cabe aludir a la existencia de dos líneas interpretativas claramente diferenciadas. De una parte, aquella mantenida por los órganos jurisdiccionales (caso del TS⁶ y de los Tribunales Superiores de Justicia) así como por la propia Administración tributaria (Dirección General de Tributos⁷) en virtud de la cual se estima que si se extingue, por cualquier medio, el matrimonio que da origen a este tipo de parentesco finaliza, asimismo, dicho parentesco entre el cónyuge superviviente y los parientes consanguíneos del fallecido. Así las cosas de acuerdo con este criterio que, a nuestro juicio, es el más ajustado a Derecho, el parentesco por afinidad nace con el matrimonio, se mantiene mientras dura éste y se extingue al suprimirse el vínculo entre los cónyuges. Y, de otra, la defendida en ocasiones por el propio TS así como por determinados Tribunales Superiores de Justicia (caso, por ejemplo, del TSJ. de Madrid⁸) y por el TEAC de conformidad con la cual, a pesar de que se extinga el matrimonio, se mantiene el parentesco por afinidad.

En el concreto supuesto de la Resolución del TEAC de 8 de julio de 2014 el citado Tribunal, a la hora de fundamentar su criterio, aludió al hecho de que, si bien nuestro Código Civil no recoge el principio de mantenimiento del parentesco tras la extinción del matrimonio, en el Derecho Civil Italiano y en el Derecho Canónico se dispone que, aunque se extinga el matrimonio por el fallecimiento de uno de los cónyuges, permanece el parentesco por afinidad del superviviente con los consanguíneos del otro cónyuge. Alude asimismo el citado Tribunal a lo establecido en la regulación autonómica aragonesa, de conformidad con la cual, a los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha de entender que el parentesco por afinidad no se pierde por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo para tal parentesco. Cabe no obstante plantearse a este respecto hasta qué punto, en tanto en cuanto dicha cuestión es objeto de regulación específica en la normativa autonómica aragonesa a efectos del ISD, no existe con carácter general en el ámbito fiscal estatal.

Por otra parte parece deducirse de la línea interpretativa adoptada por el TEAC que el citado criterio únicamente concurriría en los supuestos de extinción matrimonial por causa de muerte, al no señalarse nada en otros supuestos de extinción tales como los derivados del divorcio o de la nulidad matrimonial. ¿Cuál ha sido la evolución seguida al respecto en nuestros tribunales de justicia? Tomando como punto de partida la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS ya en su día se encargó de precisar el Alto

- 5 Dentro del ámbito de la doctrina administrativa puede consultarse igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 27 de febrero de 2014, en la que se subraya que la afinidad es un vínculo que surge y se mantiene como consecuencia del matrimonio y de la subsistencia del mismo, respectivamente, entre uno de los cónyuges y los consanguíneos del otro, de manera que, respecto del concreto supuesto planteado, si en el momento de fallecimiento del padrastro hubiese subsistido el matrimonio con la madre del hijastro, este último hubiera sido descendiente por afinidad de aquel. Ahora bien, no existiendo ya matrimonio por divorcio, el hijo del cónyuge superviviente ya no es descendiente por afinidad del antes padrastro y, en consecuencia, ha de quedar adscrito al Grupo IV a que se refiere el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, integrado por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.
- 6 Véase a este respecto, por todas ellas, la Sentencia del Alto Tribunal de 27 de septiembre de 2005, dictada no obstante por la Sala de lo Penal en relación con la prohibición legal del ejercicio de acción penal por parentesco, y de conformidad con la cual el parentesco por afinidad se genera y sostiene mientras se mantenga el matrimonio, de manera que, una vez desaparecido el citado vínculo matrimonial (ya sea por fallecimiento, o por divorcio) y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se producirá respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad; en palabras del TS "El parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece. Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no posteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un *príus* o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior".
- 7 Así, por ejemplo, declaró la DGT mediante contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2004 que "No obstante, una vez producido el fallecimiento, desaparece la relación de afinidad de la viuda ya como colateral de segundo grado con los hermanos de su marido, ya como descendiente respecto de sus suegros y ello porque esa relación de parentesco surgida con el matrimonio con los consanguíneos del consorte exige la subsistencia de la persona que sirve de nexo o enlace para establecer el parentesco (el marido), de forma que su desaparición implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco."
- 8 Concretamente este Tribunal tiene declarado en su Sentencia de 31 de mayo de 2012 lo siguiente: "El artículo 85 del Código Civil que dispone que 'el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio', permite entender, aunque así no se disponga expresamente en ningún precepto legal, que la muerte de un cónyuge extingue asimismo la relación de parentesco por afinidad que existía entre aquel cónyuge y los parientes por consanguinidad del otro. Esta interpretación, a nuestro entender, resulta totalmente lógica y coherente, pues de lo contrario, subsistiría el vínculo por afinidad cuando tras el fallecimiento, el cónyuge superviviente contrae nuevas nupcias, o, tras el divorcio, uno de los cónyuges nuevo matrimonio. De esta manera, la persona que contrae nuevo matrimonio tendría vínculo por afinidad con los parientes consanguíneos de uno y otro cónyuge, lo que resulta totalmente contrario a la naturaleza y esencia del parentesco por afinidad". En esta misma línea se sitúa la STSJ. de Asturias de 12 de diciembre de 2011, a cuyo tenor "(...) La parte actora considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco. Ahora bien el Tribunal Supremo en la Sentencia de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto". De esta misma opinión se mostraba partidario el TSJ. de Murcia mediante Sentencia de 25 de mayo de 2007, expresándose en el presente caso el citado Tribunal en los siguientes términos: "(...) El único requisito que considera la Administración que se incumple es el de parentesco por afinidad, por entender que con el fallecimiento del hermano del causante se extinguió el citado parentesco. Sin embargo, como señala la parte actora, el Tribunal Supremo en un supuesto en el que la cuestión de fondo controvertida se contraía a dilucidar si el sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante y testador, debe considerarse comprendido como colateral de tercer grado por afinidad (...) En conclusión, puesto que en nuestro Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, que hace que se pierda el parentesco con el resto del grupo familiar, y si tenemos en cuenta que dentro de los criterios interpretativos que establece el art. 3.1 del Código Civil, el primero es la literalidad, el sentido propio de sus palabras y que el art. 4 del Impuesto sobre Patrimonio habla de colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción, la conclusión a la que debemos llegar es que se cumplen todos los requisitos para poder gozar de la reducción del 95% que relaman los actores."

Tribunal en su Sentencia de 18 de marzo de 2003 que el sobrino carnal de la esposa tiene la consideración de pariente colateral de tercer grado por afinidad (art. 918 del Código Civil), y no de cuarto, en contra del criterio del Estado recurrente.

Partiendo de dicho criterio elaborado por el TS, dentro del ámbito de nuestros tribunales superiores de justicia señaló por ejemplo el TSJ. de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 9 de junio de 2010, a través de la cual se analizó la cuestión relativa a si cabía realizar alguna reducción en la base imponible por inclusión de la contribuyente en alguno de los grupos de parentesco regulados en el art. 20 de la Ley 29/1987, habida cuenta del hecho de que la heredera era una pariente colateral de tercer grado por afinidad de la causante fallecida⁹, que el análisis sistemático y en conjunto del citado precepto no deja lugar a dudas en el sentido de que el Grupo III viene referido a las reducciones correspondientes a adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado y a ascendientes y descendientes por afinidad, de manera separada y con correspondencia a dos grupos bien diferenciados: colaterales de 2º y 3º grado de consanguinidad y ascendientes y descendientes por afinidad.

Añadió además el TSJ. de la Comunidad Valenciana en el citado pronunciamiento que, si bien es cierto que la técnica de redacción de la norma es deficiente y que podía haberse sistematizado de una manera más clara, la valoración armónica y global del precepto permite alcanzar la conclusión anteriormente expuesta, ya que la consanguinidad es tratada en los Grupos I y II, continuando en el III con el supuesto de consanguíneos colaterales de 2º y 3º grado y limitando el legislador los beneficios fiscales (reducción por parentesco) en supuestos de afinidad tan solo a los ascendientes y descendientes, sin poder extenderlo a otras categorías de afinidad. En consecuencia no cabría la práctica de la reducción tratándose de colaterales por afinidad.

Ya con anterioridad el citado Tribunal había tenido ocasión de referirse al tratamiento a efectos del Impuesto de los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad en su Sentencia de 27 de mayo de 2010, mediante la cual se analizó la cuestión relativa a si a los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad (como acontecía en el supuesto de que se trataba) les resultaba de aplicación, a los efectos de determinación de la cuota tributaria, el coeficiente multiplicador de 1,5882 contemplado para el Grupo III de los previstos en el art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Administración tributaria recurrente estimó que los colaterales por afinidad debían incluirse dentro del concepto de “extraños” al que se refiere el Grupo IV de la precitada norma legal, de manera que el coeficiente multiplicador aplicable sería el de 2. Pues bien el TSJ. de la Comunidad Valenciana se remitió a la línea interpretativa elaborada por el TS en la anteriormente citada Sentencia de 18 de marzo de 2003, afirmando al respecto que no cabe la fictio iuris de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, ya que para tal consideración se requiere una ley que así lo disponga cuando, además, lo congruente es que en el Grupo III del art. 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción también de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

Igualmente la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2013 resolvió una cuestión litigiosa centrada en determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrino político) tenía o no derecho a la aplicación de la reducción prevista en el art. 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por hallarse incluida en el Grupo III de parientes o si, por el contrario, no tenía derecho a tal reducción por incluirse en el Grupo IV. A través de dicha Sentencia se volvió a reiterar que el legislador no ha querido que existan diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967, no teniendo el interesado la condición de extraño, al ser sobrino político y colateral de tercer grado por afinidad del causante. Deben pues quedar comprendidos dentro del Grupo III los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción también de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.

En resumen, para el TSJ. de la Comunidad Valenciana, tratándose de la reducción del Grupo III (relativa a los colaterales de segundo y tercer grado) dicha reducción se proyecta sobre los colaterales tanto por consanguinidad como por afinidad, siendo en consecuencia de aplicación en el caso de un sobrino político y debiendo declararse improcedente la liquidación efectuada al citado sujeto fundamentada en su inclusión en el Grupo IV.¹⁰

Por su parte el TSJ. de Asturias, mediante Sentencia de 26 de diciembre de 2012, relativa igualmente al asunto relativo a la determinación del Grupo en el que corresponde incluir a las uniones (bien el Grupo II o el Grupo IV), siendo la pretensión de la interesada la aplicación de las reducciones y coeficiente entre cónyuges al haber mantenido la recurrente con la causante una

9 Concretamente, en el supuesto de autos analizado por el Tribunal, la Administración solicitó la confirmación de su liquidación, alegando que no cabía practicar deducción alguna por parentesco, ya que se trataba de una colateral de tercer grado por afinidad, incluida en el Grupo IV de parentesco y sin posible beneficio fiscal.

10 Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 8 de julio de 2010, a través de la cual se analizó un supuesto en el que la Administración gestora impugnó la resolución recurrida en base a que el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) efectuaba una errónea interpretación del art. 20 de la Ley 29/1987 que, como ya sabemos, estima que los colaterales de segundo y tercer grado por afinidad se integran en el Grupo III, cuando lo correcto sería su integración en el Grupo IV, basándose su pretensión en estimar que el art. 916 del Código Civil, al definir el parentesco colateral, sólo se refiere al de consanguinidad y no al de afinidad, de manera que éstos han de integrarse dentro del Grupo IV, estimándose que los colaterales por afinidad de segundo y tercer grado deben asimilarse a los extraños. Pues bien, en opinión del Tribunal la correcta interpretación de la aplicación es la mantenida por la Administración demandada, que no hacía sino seguir la consabida doctrina elaborada por el TS en su día en su Sentencia de 18 de marzo de 2003.

relación convivencial permanente y continuada durante años, y no existiendo en el momento de los hechos una ley que equiparase las uniones de hecho con el matrimonio (sin perjuicio de reconocer y de participar de la sensibilidad social que le llevaría a asimilar los efectos jurídico-tributarios del matrimonio a las uniones de hecho estables o *more uxorio*), volvió a poner de manifiesto la necesidad de no obviar el estricto sometimiento que ha de producirse a la ley existente (normativa vigente a la fecha del devengo), siendo incuestionable a tal efecto la existencia de situaciones de convivencia *more uxorio* no prohibidas por la ley, e incluso, en ciertos aspectos amparados por ella, y constituyendo además la tendencia actual atribuir la máxima plenitud de efectos a estas situaciones. De cualquier manera para el TSJ. de Asturias no resulta posible olvidar el límite que para el órgano judicial representa el sometimiento a la ley.

Refiriéndose al grado de parentesco de los sobrinos políticos analizó el TSJ. de Aragón en su Sentencia de 30 de junio de 2010 un supuesto en el que la Administración gestora consideró que el parentesco existente con el donante, colateral por afinidad, era el incluido en el Grupo IV, aplicándoles el coeficiente 2 sobre la cuota íntegra en lugar del 1,5882, que se aplicaron los interesados en sus respectivas autoliquidaciones, motivo por el cual éstos interpusieron recurso contencioso-administrativo en el que interesaban la anulación de dichas resoluciones y liquidaciones de las que traían causa, sustentando dicha pretensión en la alegación de que, a su juicio, su parentesco con el donante “sobrinos políticos” debía considerarse, conforme a lo dispuesto en los arts. 20.2 y 22.2 de la Ley 29/1987, como “colateral de tercer grado por afinidad”, de acuerdo con las referencias a la “afinidad” que realiza el Grupo III de los contemplados en el arts. 20.2 de la citada Ley al que correspondería aplicar el coeficiente 1,5882, y no en el Grupo IV, de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, como sostiene la Administración para aplicar el coeficiente 2 sobre la cuota íntegra.

Pues bien, acudiendo el TSJ. de Aragón nuevamente a lo declarado por la STS de 18 de marzo de 2003 concluyó el citado Tribunal que incluir un colateral (en el concreto supuesto analizado por el Tribunal en tercer grado por afinidad) dentro del Grupo IV violenta las reglas de la más elemental lógica, ya que así se le convierte, o bien en un colateral de cuarto grado o grado más distante, o bien en un extraño. Y lo primero ha de ser considerado como una contradicción ya que, según el art. 918 del Código Civil, el hermano dista tres grados del tío. Así las cosas el interesado en el caso contemplado en la citada Sentencia (sobrino camal de la esposa premuerta del causante) era colateral de tercer grado por afinidad y no de cuarto grado ni de grado más distante. A mayor abundamiento subrayó el TSJ. de Aragón en dicha Sentencia de 30 de junio de 2010 que, en el supuesto de que se asimilase a un extraño, se estaría produciendo una transgresión del art. 20 de la Ley 29/1987, siendo indiscutible además que no se trata de un extraño, y sin que quepa la ficción de asimilarlo a extraño, ya que para ello sería preciso una ley que así lo dispusiese.

Con posterioridad, a través de su Sentencia de 24 de octubre de 2011, el TSJ. de Aragón volvería a reiterar, al hilo de esta inclusión dentro del Grupo III (colaterales de segundo y tercer grado) de los colaterales tanto por consanguinidad como por afinidad que, en el caso de un sobrino político, la aplicación de la reducción resulta procedente, no pudiendo admitirse en consecuencia una liquidación basada en la inclusión en el Grupo IV.

También la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 6 de febrero de 2012, a la hora de determinar si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrinas política) tenía o no derecho a la reducción prevista en el art. 20 de la Ley 29/1987 por hallarse incluida en el Grupo III de parientes o si, por el contrario, no tenía derecho a tal reducción por incluirse en el Grupo IV, se encargó de recordar que se incluyen en dicho Grupo los colaterales de segundo y tercer grado. Y, al haberse derogado el art. 30.2 del antiguo Texto Refundido de 1967 -que disponía que todos los grados de parentesco eran consanguíneos-, tales colaterales lo son, apodícticamente, por consanguinidad y por afinidad, cuando es así, a mayor abundamiento que ni el antiguo Texto de 1967 ni la Ley 29/1987 no reproducen ya la norma del art. 54 del antiguo Reglamento de 1959, que asimilaba los colaterales por afinidad a los extraños. En el concreto supuesto de autos analizado por el TSJ. de Castilla y León el interesado no era un extraño, ya que era sobrino político, pero sobrino según la terminología usual y colateral de tercer grado por afinidad (según el Código Civil) del causante, sin que quepa, ya, la *fictio iuris* de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños ya que, como venimos poniendo de manifiesto, para tal consideración se requiere una ley que así lo disponga. Con carácter adicional estimó el Tribunal que lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del art. 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción también de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II.¹¹

¹¹ Esta cuestión relativa a la aplicación de la reducción por parentesco a un sobrino político sería igualmente analizada por el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 14 de diciembre de 2012, a través de la cual volvía a plantearse si un pariente colateral de tercer grado por afinidad del causante (sobrina política) tenía o no derecho a la reducción prevista en el art. 20 de la LISD, por hallarse incluida en el Grupo III de parientes o si, por el contrario, no tenía derecho a tal reducción por incluirse en el Grupo IV. Tal y como se encarga de recordar el Tribunal, si bien en un primer momento los Tribunales Superiores de Justicia no otorgaron una respuesta uniforme a la cuestión, se trata de una materia en relación con la cual el TSJ. de Castilla y León ya se había pronunciado con anterioridad, habiéndose señalado a este respecto que el legislador no ha querido que existan diferencias entre los colaterales por consanguinidad y por afinidad, derogando las normas contrarias que han estado vigentes, reglamentariamente, hasta 1967. En el presente caso el interesado no era un extraño, al ser sobrino político y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante, sin que pueda admitirse la *fictio iuris* de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños.

En definitiva, a efectos de la práctica de la reducción por razón de parentesco el colateral de tercer grado por afinidad se encuentra comprendido dentro del Grupo III del art. 20 de la Ley 29/1987. Y, por lo que respecta a los requisitos necesarios para la práctica de la reducción por sucesión de empresa, ha de mantenerse el parentesco por afinidad entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido.

Volviendo a nuestro análisis de la jurisprudencia del TS, mediante Sentencia de 2 de junio de 2010 analizó el Alto Tribunal un supuesto consistente en determinar si el parentesco por afinidad al que se refiere el Grupo III alcanza sólo a ascendientes y descendientes, o comprende también a los colaterales de segundo y tercer grado, es decir, hermanos políticos o cuñados y tíos y sobrinos políticos.

Tal y como se encargó de recordar el Alto Tribunal a través del citado pronunciamiento la LISD incorpora expresamente a los parientes por consanguinidad o afinidad, por lo que no es posible que estos últimos resulten extraños a efectos del Impuesto, al tenerlos en cuenta expresamente al abandonar la normativa anterior que mantenía diferencias entre colaterales por consanguinidad y por afinidad, en evolución que describe con detalle la STS de 18 de marzo de 2003.

De conformidad con lo declarado por el TS la extinción del parentesco por afinidad de la persona que lo configura permite el desplazamiento al Grupo IV, asumiendo la condición de “extraño” quien, en virtud de matrimonio de su hermano por consanguinidad era, a su vez, hermano político de la esposa de aquél, que era la donataria en el presente caso, tal situación de premoriencia del familiar (que ya fue apreciada por la citada STS de 18/3/2003). Ahora bien, tal y como se ha señalado con anterioridad ello violenta las reglas de la más elemental lógica, ya que la fictio iuris de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, requiere de la existencia de una ley que así lo disponga, debiendo estimarse comprendidos dentro del Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II. De este modo el Alto Tribunal venía a reafirmar el criterio adoptado en su Sentencia de 18 de diciembre de 2003, en virtud del cual referido Grupo III no distingue entre consanguinidad y afinidad más que en relación con ascendientes y descendientes, siendo lo correcto concluir que, en caso de colaterales de segundo y tercer grado, el Grupo III se refiere a ambos.¹²

Asimismo en su Sentencia de 14 de julio de 2011, a través de la cual se resolvía un recurso de casación en unificación de doctrina el TS, tras desestimar dicho recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de 28 de diciembre de 2007, concluyó lo siguiente: *“En el caso que examinamos la Administración Tributaria del Principado de Asturias incluye a un pariente colateral de tercer grado por afinidad “sobrina política” en el párrafo IV equiparándole a un colateral de cuarto grado “primos” o a un grado más distante como si de un extraño se tratara a efectos del indicado precepto, interpretación que la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 dice que viola las reglas de la más elemental lógica cuando la Ley no distingue y el legislador no ha querido que hubiese diferencias entre las clases de parentescos, salvo cuando se trata de ascendientes y descendientes, al incardinar dentro del indicado Grupo III a los sobrinos por afinidad que se encuentran dentro del tercer grado de parentesco, pues ni son extraños ni se hallan en el cuarto o superior grado de parentesco. Por otra parte, puestos en relación el indicado Grupo III con el Grupo IV se observa que omite toda relación al parentesco al referido a los colaterales de cuarto o grados superiores, sin diferenciar entre consanguinidad o afinidad, por lo que debe entenderse que incluye a ambos”*.

Pues bien finalmente, y a raíz de la citada Sentencia del TS, la DGT, mediante Informe de fecha 27 de septiembre de 2011, relativo a la inclusión en el Grupo 111 o IV del art. 20.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los colaterales por afinidad, terminó reconociendo que, si bien inicialmente en su Resolución de 20 de febrero de 2006 el citado Centro Directivo se había manifestado (en contra de lo declarado en su día por el TS mediante Sentencia de 18 de marzo de 2003) en el sentido de que, el Derecho Civil al utilizar la noción de parentesco, se refiere tan solo a los consanguíneos, de modo que cuando excepcionalmente quiere referirse a los parientes por afinidad lo señala expresamente (art. 682 del CC), debiendo entenderse que tal criterio habría de extender sus efectos al Derecho Tributario¹³, tras lo declarado por el TS en la citada Sentencia de 14 de julio de 2011, dicho Centro Directivo debía necesariamente acatar lo manifestado por el Alto Tribunal, reconociendo que los parientes

¹² Dentro de nuestra doctrina administrativa, y refiriéndose a la determinación del grupo de parentesco entre tíos y sobrinos a los efectos de la aplicación de las reducciones mortis causa e inter vivos previstas en el ISD señala la DGT mediante contestación a Consulta de 3 de julio de 2014 que, teniendo presente lo establecido en las letras b) y c) del art. 4.º Ocho.Dos de la Ley 19/1991, en cuanto delimitan las características subjetivas y de remuneración exigibles, el grupo familiar analizado en el concreto supuesto planteado a la DGT no tendría la condición de grupo de parentesco a efectos de la exención en el citado Impuesto patrimonial, habida cuenta que los sobrinos y, entre ellos, el que ejerce funciones directivas y percibe por su desempeño el nivel de remuneraciones que la Ley establece, era colateral de tercer grado de sus tías, en un grado de parentesco, por tanto, más lejano del que admite la norma. En consecuencia, a pesar de que existiese grupo de parentesco entre los cuatro sobrinos, hermanos y colaterales de segundo grado entre sí, las dos tías no formaban parte del mismo y, en consecuencia, no les alcanzaba el derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, no siendo de aplicación a tal efecto, y por lo que interesa al objeto de nuestro análisis, la reducción del art. 20.2.c) de la Ley 29/1987 en el supuesto de fallecimiento de cualquiera de las tías, así como tampoco la del art. 20.6 de la misma Ley para la hipótesis de donación de las participaciones que les correspondían.

¹³ Como ya hemos tenido ocasión de analizar de acuerdo con dicho criterio toda referencia fiscal al parentesco habría de entenderse realizada implícitamente al que se deriva de la consanguinidad, estimando en consecuencia que la adquisición mortis causa de determinados bienes y derechos procedentes de un pariente colateral en tercer grado por afinidad debía quedar recogido en el Grupo IV previsto en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987.

en segundo o tercer grado, con independencia de que lo sean por consanguinidad o afinidad, quedan encuadrados en el Grupo III de los previstos en el art. 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

En fechas pasadas el TS, a través de su Sentencia de 1 de abril de 2014, volvió a referirse a la incidencia del parentesco por afinidad de cara a la aplicación de la reducción prevista al efecto para el cálculo de la base liquidable y, más precisamente, a si los sobrinos políticos han de ser incluidos en el Grupo III del art. 20 de la LISD, dentro del concepto de “colaterales de segundo y tercer grado”, o si, por el contrario, se hallan comprendidos en el Grupo IV del precepto citado, dentro, por tanto, del concepto “colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños”¹⁴. Y, tras recordar el Alto Tribunal lo declarado en su día mediante Sentencias de 18 de marzo de 2003¹⁵ y de 12 de diciembre de 2011¹⁶, rechazó la pretensión defendida por la parte actora en virtud de la cual la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que, cuando el matrimonio se disuelve, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existiría parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.

Tal y como ya había subrayado el TS en su Sentencia de 18 de marzo de 2003, relativa a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, dicho sobrino tiene la consideración de colateral de tercer grado por afinidad, no efectuándose referencia alguna al hecho de que dicho parentesco hubiese desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto.

III. Perspectivas de futuro en torno a la aplicación de la reducción con motivo de la futura reforma del impuesto

Como es sabido el Informe elaborado por la Comisión de Expertos designada por el Ejecutivo para acometer la Reforma Tributaria, fechado el 26 de febrero de 2014, previó el mantenimiento del ISD con la finalidad de mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema, si bien contempló la aplicación de un único mínimo exento fijado por el Gobierno para todo el territorio de Régimen Común. Dicha cantidad habría de situarse entre los 20.000 y los 25.000 euros, quedando libre de tributación, siendo dicho mínimo exento el encargado de proporcionar progresividad a la tarifa lineal del gravamen.

La Propuesta elaborada por la Comisión en torno a este Impuesto se fundamentaba así en unos criterios de simplificación, ampliación de la base susceptible de gravamen mediante la eliminación de beneficios fiscales, aplicación de un mínimo exento combinado con tipos fijos que permitan mantener la progresividad del gravamen y homogeneización de la cuantía exigible en los territorios de las distintas Comunidades Autónomas de Régimen Común.¹⁷

Ahora bien, por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, el Informe de la Comisión defendió la supresión de las reducciones por parentesco en la base imponible del Impuesto, las cuales serían sustituidas por el establecimiento de tipos impositivos específicos y decrecientes en función de la mayor proximidad del parentesco, con la finalidad de que los parientes del causante más cercanos sean gravados con un tipo más bajo. Y, según sea el grado de parentesco más alejado, los tipos de gravamen aplicables serían más altos.

14 En el presente caso se interpuso recurso de casación por la Administración General del Estado y por la Comunidad de Madrid contra Sentencia del TSJ de Madrid de 16 de febrero de 2011, la cual estimó el recurso instado frente a la Resolución del TEAC de 2 de abril de 2008 que, a su vez, había estimado recurso de alzada formulado por la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid contra Resolución del TEAR de la citada Comunidad de 25 de febrero de 2005, estimatoria de la reclamación económico-administrativa promovida contra la liquidación provisional girada por la Administración autonómica en relación con el ISD de ejercicio 2000. En la citada liquidación se denegó la aplicación de la reducción por parentesco contenida en el art. 20.2.a) LISD y se aplicó un coeficiente multiplicador de 2, no de 1,5882 al estimar el órgano de gestión que los sobrinos políticos debían ser considerados extraños y, por tanto, incluidos en el Grupo IV del referido precepto, y no en el Grupo III, al que únicamente pertenecían los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por consanguinidad, no por afinidad. La Sentencia de instancia concluyó que los parientes colaterales de tercer grado por afinidad estaban incluidos en el Grupo III de parientes del causante del art. 20.2.a) de la Ley del Impuesto, a fin de aplicar la correspondiente reducción, al tratarse de una cuestión ya resuelta en diversas sentencias anteriores. Debía pues entrarse a determinar si los sobrinos políticos debían ser incluidos en el Grupo III del art. 20 LISD, dentro del concepto de colaterales de segundo y tercer grado o si, por el contrario, se hallaban comprendidos en el Grupo IV del precepto citado, dentro del concepto colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

15 En este primer pronunciamiento afirmó el Alto Tribunal que “Es indiscutible que el interesado no es un extraño, ya que es sobrino político, pero sobrino, según la terminología usual, y colateral de tercer grado por afinidad, según el CC, del causante sin que quepa, ya, la “fictio iuris” de asimilar a los colaterales por afinidad con los extraños, pues para tal consideración se requiere una Ley que así lo disponga, cuando, además, lo congruente con toda la evolución expuesta es que en el Grupo III del artículo 20 de la Ley 29/1987 se consideren comprendidos los colaterales de segundo y tercer grado por consanguinidad y por afinidad, con abstracción, también, de los ascendientes y descendientes por afinidad, que no fueron incluidos en el Grupo II”.

16 De acuerdo con lo afirmado por el TS en esta Sentencia “El parentesco se subdivide entre consanguíneos que son aquellos que proceden de la misma familia y afines que comprenden al cónyuge y a los familiares consanguíneos de este con el otro cónyuge y sus parientes consanguíneos y que proceden de línea directa ascendente o descendente, cuando descienden unas de las otras, o de línea colateral, que se da entre aquellas personas que descienden de un ascendiente común, no existe una sucesión directa de unas a otras, determinando una mayor o menor proximidad en el grado de parentesco una reducción mayor o menor del impuesto según sea el mismo, situándose el parentesco por afinidad en el mismo grado en el que se encuentre el consanguíneo del que se derive la afinidad”.

17 Véase en este sentido PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, F. J., “Imposición patrimonial en el informe final de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español”, Carta Tributaria Monografías, núm. 9, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).

Igualmente habrían de suprimirse, a la luz del Informe elaborado por la Comisión de Expertos, las reducciones por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida y por adquisición de vivienda habitual de la persona fallecida, menos por cónyuge superviviente, reduciendo el número de grupos de transmisión a tres.

En efecto, el Informe preveía la eliminación de la reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida (aplicable respecto de determinados seguros de vida cuando el parentesco existente sea el de cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, con el límite por obligado tributario de 9.195,49 euros) así como de la reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida, con excepción del cónyuge sobreviviente, de la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y de las reducciones sobre la base imponible por las adquisiciones *inter vivos*, con excepción de las aplicadas a personas con discapacidad.

En cambio se defendió la aplicación en el Impuesto de un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad, así como la reducción por adquisición sucesiva de bienes, con la finalidad de evitar un exceso de gravamen¹⁸ y la reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades que fuesen calificadas de empresa familiar, para garantizar la continuidad del negocio¹⁹.

El Informe defendía además la aplicación de tres tipos impositivos, a saber, un tipo reducido del 4%-5% para el cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; un tipo medio del 7%-8% para parientes colaterales de segundo grado (hermanos) y tercer grado (tíos, sobrinos) y parientes por afinidad hasta el tercer grado, y un tercer tipo más elevado del 10%-11% para cualquier otra persona²⁰.

Se estimaba así que únicamente habrían de fijarse tres grupos de grados de parentesco, a saber: Grupo A, integrado por cónyuge, ascendientes y descendientes por línea directa, adoptados y adoptantes; Grupo B, integrado por parientes colaterales de segundo y tercer grado y parientes por afinidad hasta el tercer grado; y Grupo C, integrado por cualquier otra persona no incluida en los grupos anteriores.

La tarifa del Impuesto, tanto en transmisiones mortis causa como *inter vivos*, se aplicaría sobre la base liquidable, es decir, una vez deducida de la imponible el mínimo de exención igual para todos, y estaría constituida por solo tres tipos impositivos aplicables en función del grado de parentesco y sin relación a la cuantía ni al patrimonio preexistente de los herederos, soportando el Grupo A el tipo reducido; el Grupo B, el medio; y el Grupo C, el elevado.

En consecuencia se proponía introducir un tipo mínimo estatal de entre el 10% y el 15%, impidiendo a las Comunidades Autónomas su modificación, las cuales sólo tendrían capacidad para subirlo en unos porcentajes menores de los que actualmente marcan las tarifas autonómicas.

Y, tal y como se ha señalado, se defendía la eliminación del Impuesto de reducciones existentes en la actualidad tales como reducciones en la base por parentesco, la reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, la reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida salvo para en el caso de que se convierta en vivienda habitual del cónyuge y la reducción por adquisición de bienes del patrimonio artístico y otras similares.

Como contrapartida se mantendría (acertadamente a nuestro juicio) la aplicación de un régimen especial de reducciones para las personas con discapacidad y de la reducción por adquisición sucesiva de bienes, con la finalidad de evitar un exceso de gravamen.

E igualmente se mantendría la aplicación de la reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o por participaciones en entidades que sean calificadas de empresa familiar para garantizar la continuidad del negocio.

Tomando como punto de referencia estas consideraciones efectuadas por la Comisión, ¿cuál podría ser el futuro de la presente reducción por parentesco dentro de la anunciada reforma del Impuesto?

En nuestra opinión sería aconsejable que, con carácter general, las transmisiones gratuitas efectuadas en vía colateral o entre extraños se mantuviesen en sus niveles actuales otorgándoseles a todas ellas un tratamiento idéntico por razones de simplificación

18 Ahora bien conviene tener presente que, tal y como precisa PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, F. J., "Imposición patrimonial en el informe final de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español", ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com) dicha reducción "en realidad no es un beneficio fiscal, sino un mecanismo técnico para paliar la doble imposición repetida en un mismo entorno familiar por unos mismos bienes".

19 A este respecto habría que entender como empresa familiar para la aplicación de la citada reducción aquella en la que más del 50% de la propiedad estuviese en manos de familiares de primer y segundo grado del causante. El valor de la reducción no habría de superar entre el 50 y el 70% de la base liquidable, calculada previo descuento del mínimo de exención, lo que representa un porcentaje sensiblemente inferior que el aplicable en la actualidad, en virtud del cual la reducción alcanza al 95% de su valor.

20 En efecto a pesar de que, con carácter general, en el Informe de la Comisión no se formulan tarifas concretas para el Impuesto, a título meramente orientativo se consideraba que esos tipos debían responder a criterios de moderación, teniendo cuenta que se gravan patrimonio y no las rentas ni el rendimiento. Así, el tipo reducido podría situarse entre el 4 y el 5%; el tipo medio debería ser superior al reducido y cifrarse en el entorno del 7 y del 8%; y el tipo más elevado estaría entre el 10 y el 11%. Y todo ello, como se ha señalado, combinado con el establecimiento de un mínimo exento en el entorno de 20.000 o 25.000 euros. Como es sabido la vigente regulación contempla la aplicación de una tarifa progresiva integrada por varios tramos, a lo que se ha de añadir la aplicación de unos coeficientes multiplicadores establecidos en función del parentesco y del patrimonio preexistente que, desde nuestro punto de vista, no se ajustan a la estructura del Impuesto y que, en la práctica, terminan elevando de manera considerable el tipo de gravamen a aplicar, los cuales son objeto de eliminación en el Informe de la Comisión.

del tributo, no introduciendo a tal efecto ningún criterio de diferenciación en función de los grados de parentesco que presenten los transmitentes y los adquirentes.²¹

Tal y como hemos tenido ocasión de comprobar a través del análisis jurisprudencial llevado a cabo en el presente trabajo, el gravamen de los parientes por afinidad no puede diferenciarse de aquel que corresponda a los parientes consanguíneos del mismo grado, no pudiendo en consecuencia tener la consideración de extraños a los efectos del cálculo de la deuda tributaria. Pues bien, este criterio habrá de tenerse siempre presente en tanto en cuanto subsista la aplicación de la presente reducción.

De cualquier manera, y en atención a la actual dispersión que presentan el conjunto de beneficios fiscales encuadrados en la estructura del Impuesto, estimamos aconsejable que la presente reducción por razón de parentesco entre el transmitente y el adquirente termine unificándose junto con otras reducciones previstas (excepción hecha de la reducción prevista en atención a las situaciones de discapacidad existentes) dando lugar a la aplicación en el Impuesto de un mínimo exento de gravamen.²²

21 VARONA ALABERN, J. E., "Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones", Quincena Fiscal, núm. 16, 2014 (consultado en www.aranzadigital.com) apunta en este sentido que "convendría establecer una generosa reducción por parentesco en las adquisiciones (bastante mayor en los Grupos I y II que en el III), a fin de excluir del tributo aquellas cantidades que son más propias de clases medias y bajas. En las adquisiciones mortis causa deberían ser mayores que en las inter vivos, ya que el carácter inesperado, incierto e involuntario del fallecimiento merece un mejor tratamiento fiscal, incluso por los perjuicios económicos que con frecuencia tal evento conlleva para los herederos".

22 Véase en este sentido TEJERIZO LÓPEZ, J. M., "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas", Revista BIT Plus, núm. 175, 2014, pág. 24, quien opina que este mínimo exento habría de aplicarse únicamente a los adquirentes en línea recta por actos mortis causa. Por su parte VARONA ALABERN, J. E., "Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.com) aconseja mantener la aplicación de una reducción por parentesco a las adquisiciones gratuitas inter vivos, debido a que facilitan la neutralidad económica de las operaciones familiares y anticipan la recaudación tributaria; a juicio de este autor "actuando así se evitaría que se pospusieran artificialmente donaciones que resultan muy convenientes y que, de tener que aplazarlas, se provocaría un perjuicio familiar y un negativo retraso en la recaudación de ingresos tributarios".

TEMAS FISCALES

Las anotaciones preventivas de embargo y el cierre registral

ELENA ALBERDI ALONSO. *Técnica Fiscal del Colegio de Registradores.*

Es intención de este artículo aclarar el régimen de aplicación de los artículos sobre el cierre registral a las anotaciones preventivas de embargo que se practiquen en los Registros Públicos.

El artículo 254.1 de la LH exige al Registrador no realizar ninguna inscripción en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir.

Por otro lado el artículo 54.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos documentados dispone:

Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. (...)

No vamos a valorar si estos artículos resultan rigurosos y poco acordes en unos tiempos en los que los Registradores tienen impuestas infinidad de obligaciones de información con la Hacienda Autonómica, que podrían llevar a una evolución del cierre registral, puesto que el juicio crítico de dicha figura excede de este artículo.

En primer lugar pasamos a determinar si nos encontramos ante un acto que pudiera devengar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Para ello es necesario distinguir entre el mandamiento judicial que ordena la práctica de la anotación y la anotación en si:

El **mandamiento judicial**, resolución jurisdiccional, **no está sujeto** al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados-documentos notariales por no cumplir con lo exigido en el artículo 31.2 del TRITPAJD, al no ser documento notarial. Tampoco está sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos documentados, en su modalidad documentos mercantiles y documentos administrativos por carecer de dicho carácter mercantil o administrativo; en definitiva el mandamiento judicial es un documento judicial no sujeto a gravamen.¹

La **anotación preventiva de embargo** practicada en virtud de la resolución jurisdiccional que se encuentra **sujeta** al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, como documento administrativo, según lo dispuesto en el artículo 40.2 del TRITPAJD, configurando el hecho imponible al establecer la sujeción de :

Las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés vulnerable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente.²

El Tribunal Económico Administrativo Central se pronunció en este sentido en Resolución de 12 de mayo de 1998: *es necesario distinguir conceptualmente entre un documento judicial y una anotación registral, ya que no puede sostenerse la tesis de la recurrente de que se trata de un único acto. Esta diferencia es precisamente lo que ha conllevado una distinta evolución normativa. Así, el artículo 40 del Texto refundido de 1980 distinguía diversos hechos imposables y entre ellos, totalmente diferenciables, las resoluciones jurisdiccionales, recogidas en el punto 1, y las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos previstas en el número 4. El artículo 48.1.B) 13 del citado texto legal establecía la exención respecto del hecho imponible recogido en el artículo 40.1, es decir, solo documentos judiciales, cuando el obligado al pago goce de beneficio de pobreza, pero nada se decía en lo tocante a las anotaciones registrales. La intencionalidad del legislador de no gravar los*

1 Las resoluciones jurisdiccionales estuvieron sujetas al I/AJD en virtud del artículo 40.1 del Texto Refundido de 1980, pero dejaron de estarlo a partir de la entrada en vigor de Ley 25/1986 de supresión de las Tasas Judiciales.

2 La inclusión de la mención a la "autoridad administrativa competente" se produce por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

documentos jurisdiccionales vino a culminarse con la Ley 25/86 de supresión de tasas judiciales, que, efectivamente, en su artículo 2 suprimió el gravamen de “actos jurídicos documentados” que hasta ese momento recaía sobre este tipo de documentos y actuaciones judiciales. Pero hay que destacar, de nuevo, que para nada afecta al hecho imponible consistente en anotaciones preventivas en Registros Públicos. Prueba evidente de ello es que éstas subsisten como operación sujeta en el artículo 40.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, mientras que ha desaparecido toda referencia a los documentos judiciales, tanto en el artículo referente al hecho imponible como en el de las exenciones. Hay que concluir, por tanto, que tratándose de dos actos distintos y datando el mandamiento judicial del 18 de julio de 1995, había desaparecido el gravamen sobre este tipo de documentos, pero no el que recaía sobre la anotación registral.

En este mismo sentido Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 4 de febrero de 2013.

En relación con la configuración del **hecho imponible**, nos planteamos si procede la liquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados previa a la inscripción en el Registro de la anotación, ya que parte de la doctrina considera que el impuesto se devenga una vez practicada la anotación.

Recogemos a continuación el criterio adoptado de la citada Resolución del **TEAC de 12 de mayo de 1998**, que entiende **requisito suficiente para la exigencia del Impuesto que se trate de anotaciones susceptibles de acceder al Registro:**

*El hecho imponible del impuesto lo constituyen las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros Públicos, debiendo entenderse inexistente la exigencia de que el asiento registral se efectúe en un momento preciso, **sino que se trate de anotaciones susceptibles de acceder al Registro, siendo este requisito suficiente para la exigencia del impuesto, sin perjuicio del derecho a la devolución sí, por cualquier circunstancia, el Registrador deniega el asiento.***

Es por ello que podemos entender que el **devengo** se produce en la fecha del mandamiento de embargo, debiendo ser objeto de liquidación, con carácter previo a su presentación en el Registro para su inscripción y, sin perjuicio, de su devolución caso de no practicarse la anotación.

En segundo lugar vamos a intentar aclarar una serie de supuestos dudosos y que han dado lugar a diferentes interpretaciones de la doctrina y jurisprudencia: si se consideran ordenadas de oficio por autoridad judicial las anotaciones preventivas ordenadas por Juzgados de lo social, por Juzgados de lo penal en pieza separada de responsabilidad civil o si hay alguna especialidad en aquellos mandamientos en los que el interesado tiene concedido el beneficio de justicia gratuita:

ANOTACIONES PREVENTIVAS DICTADAS POR JUZGADOS DE LO SOCIAL

En relación con las anotaciones preventivas de embargo que la autoridad judicial dicta en el procedimiento laboral las mismas se consideran no sujetas por entender que vienen ordenadas de oficio conforme a las normas del procedimiento laboral, como establece la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2000:

Las anotaciones preventivas de embargo no están sujetas al gravamen del I/AJD cuando sean dictadas por la autoridad judicial -en materia social- de oficio, disponiendo el artículo 237 de la Ley de Procedimiento Laboral -R. D. Lgtvo. de 7 de abril de 1995- que la ejecución de las sentencias firmes se iniciará de oficio, dictándose al efecto las resoluciones y diligencias necesarias. Los recurrentes instaron la ejecución de la sentencia, siendo el órgano jurisdiccional quien ordenó las anotaciones preventivas de embargo, con la finalidad de garantizar las deudas de los trabajadores, por lo que deben considerarse ordenadas de oficio y, por tanto, no sujetas a gravamen.

En el mismo sentido las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 25 de marzo de 2002 y de 20 de junio de 2002.

ANOTACIONES PREVENTIVAS DICTADAS POR JUZGADOS DE LO PENAL EN PIEZA SEPARADA DE RESPONSABILIDAD CIVIL

Se entiende que una anotación viene ordenada de oficio por autoridad judicial cuando es por decisión del órgano jurisdiccional y no a instancia de parte, así el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de diciembre de 1998:

“Constituyen hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no afectado por el artículo 2 de la Ley 25/1986 (RCL 1996, 3892), las anotaciones producidas por mandamientos judiciales, que se practiquen en los Registros Públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial.

*Se han de entender ordenadas de oficio las que lo sean por decisión del Órgano Jurisdiccional y **no hayan sido objeto de instancia de parte, directa o indirectamente.***

Las anotaciones preventivas, legalmente obligatorias, practicadas con ocasión de juicios ejecutivos, no pueden considerarse ordenadas de oficio”

En los procesos civiles las medidas cautelares han de ser siempre adoptadas a instancia de parte, no siendo en consecuencia realizada de oficio la resolución judicial consistente en ordenar la práctica de una anotación preventiva.

Por el contrario en los procesos penales, como regla general, la adopción de las medidas cautelares es decretada de oficio, no siendo necesario que el perjudicado solicite del juez su adopción y, por ende, la práctica de la anotación preventiva que, en su caso, proceda.

Así el artículo 589 de la LECri dispone:

Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza.

La cantidad de ésta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias.

El artículo 590 de la LECri dispone:

Todas las diligencias sobre fianzas y embargos se instruirán en pieza separada.

El artículo 764 de la LECri dispone:

Asimismo, el Juez o Tribunal podrá adoptar medidas cautelares para el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias, incluidas las costas. Tales medidas se acordarán mediante auto y se formalizarán en pieza separada.

Por otro lado **nada impide que estas medidas se soliciten a instancia de parte** como parece desprenderse de los artículos 615 LECri, en el supuesto de responsabilidad civil de terceras personas, en la que la instancia de parte si es exigida:

Cuando en la instrucción del sumario aparezca indicada la existencia de la responsabilidad civil de un tercero con arreglo a los artículos respectivos del Código Penal, o por haber participado alguno por título lucrativo de los efectos del delito, el Juez, a instancia del actor civil, exigirá fianza a la persona contra quien resulte la responsabilidad. Si no se prestase, el Secretario judicial embargará con arreglo a lo dispuesto en el Título IX de este libro los bienes que sean necesarios.

O el 761 de la LECri para el procedimiento abreviado:

El ejercicio por particulares, sean o no ofendidos por el delito, de la acción penal o de la civil derivada del mismo habrá de efectuarse en la forma y con los requisitos señalados en el Título II del Libro II, expresando la acción que se ejercite.

Por lo tanto, el tema es dudoso y parece que dependerá del caso concreto, si el juez penal adopta una medida cautelar con respecto a la responsabilidad civil de manera autónoma, estará no sujeta. Si media petición de la parte interesada, aun cuando la adopte el juez penal, deberíamos considerarla sujeta.

MANDAMIENTOS EN LOS QUE EL INTERESADO TIENE CONCEDIDO EL BENEFICIO DE JUSTICIA GRATUITA

Por lo que respecta a las anotaciones preventivas ordenadas en el marco de un proceso en el que el interesado goza del beneficio de justicia gratuita, no parece que la aplicación del citado beneficio deba necesariamente modificar la naturaleza del proceso. Tratándose de un proceso civil regirá siempre el principio de justicia rogada, debiendo estimarse en consecuencia que la práctica de la anotación preventiva es ordenada a instancia de parte y no de oficio.

La Ley 1/1996 de 10 de enero de Asistencia Jurídica Gratuita no alcanza al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. En este sentido la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de septiembre de 1999:

Por último, debe precisarse que la Ley 1/1996, de 10 de enero de Asistencia Jurídica Gratuita, invocada por el recurrente, no afecta a la exigencia del gravamen, ya que el contenido material en que se concreta el derecho a la asistencia jurídica gratuita, según su artículo 6, consiste en la supresión o reducción del 80 por 100, según los casos, de los derechos arancelarios exigibles para la obtención de copias y testimonios notariales, el otorgamiento de escrituras públicas... y la obtención de notas, certificaciones, anotaciones, asientos e inscripciones en los Registros de la Propiedad y Mercantil... Como puede verse, el beneficio no alcanza al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que, de acuerdo con lo razonado en éste y anteriores fundamentos de derecho, ha de concluirse que la liquidación girada por la Oficina de Mahón es conforme a derecho.

Por otro lado la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 28 de febrero de 2001, aclara que la delimitación del hecho imponible de las anotaciones preventivas vigente es posterior a la eliminación de tasas judiciales por la Ley 25/1986 de supresión de las Tasas Judiciales.

Para un análisis del objeto del presente litigio es necesario tener en cuenta que conforme establece el art. 40.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, están sujetas las anotaciones preventivas salvo que vengan ordenadas de oficio por la Autoridad Judicial, sin que en el presente caso concurra el requisito para la no sujeción, pues si bien la anotación preventiva es acordada por providencia del Juzgado de 1ª Instancia número 51 de Madrid, esta resolución no se produce de oficio, sino a instancia de la parte, aquí recurrente, sin que esta Sala comparta en razonamiento que expresa la recurrente, y las sentencias que aporta de otros Tribunales Superiores de Justicia, respecto a los efectos de la eliminación de las tasas judiciales, pues precisamente, con posterioridad, se dicta el precepto citado que delimita el hecho imponible en el presente Impuesto, ni la equiparación al beneficio de justicia gratuita que tiene concedido la entidad recurrente, que no se debe confundir con la sujeción al hecho imponible respecto de actos sujetos al Impuesto por la propia norma que regula el mismo, y en el que no goza de beneficio de no sujeción subjetiva. Por todo lo cual procede la desestimación del recurso contencioso, declarando conforme a Derecho la resolución recurrida.

CONCLUSIONES:

1. El mandamiento judicial y la anotación preventiva de embargo son hechos imponibles diferentes. El primero no sujeto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el segundo, sujeto, siempre y cuando la anotación no esté ordenada de oficio por autoridad judicial o administrativa.
2. Se entiende que una anotación es ordenada de oficio por autoridad judicial cuando se practique por decisión del Órgano Jurisdiccional **y no haya sido objeto de instancia de parte, directa o indirectamente.**
3. Las anotaciones preventivas de embargo que la autoridad judicial o administrativa dictan en el procedimiento laboral, se consideran no sujetas por entender que vienen ordenadas de oficio, de acuerdo con la legislación laboral.
4. Las anotaciones preventivas en pieza separada de responsabilidad civil que se deriven de procedimientos penales pueden ser practicadas por orden jurisdiccional o a instancia de parte y por lo tanto será esta circunstancia la que determine la sujeción o no sujeción de la anotación.
5. El **devengo** se produce en la fecha del mandamiento de embargo, debiendo ser objeto de liquidación, con carácter previo a su presentación en el Registro para su inscripción y, sin perjuicio, de su devolución caso de no practicarse la anotación.
6. Gozar del beneficio de justicia gratuita, no modifica las circunstancias del proceso. Dicho beneficio no alcanza al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Supremo

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

PRUEBA DE LA CONDICIÓN DE EMPRESARIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 30 DE ABRIL DE 2015

El motivo de controversia trata si una compraventa estaba o no sujeta a IVA o a ITP. La Administración entiende que los vendedores no tenían la condición de empresarios, no puede otorgarse validez al contrato privado de un arrendamiento que se aportó en el expediente y no consta que percibiesen alquiler alguno por la finca arrendada. Además se dieron de alta en el IVA meses después y consta como actividad de los mismos la de abogado o arquitecto.

Para la Sala, figuran aportados a todos los requerimientos realizados en las personas de los transmitentes, por ejemplo un Acuerdo de la Comunidad de Madrid en el que se autoriza y concede al transmitente una subvención para sufragar gastos de forestación, primas de mantenimiento y primas compensatorias así como el acta de comprobación material de la subvención para la repoblación de la finca transmitida. Y además obra un pliego de condiciones que se obliga a cumplir el titular de la explotación, el referido transmitente, para ser beneficiario de la subvención. Además existió un arrendamiento y, por lo tanto, los transmitentes eran arrendatarios y estaban sujetos al IVA, conforme dispone el artículo 5, apartado c) de la Ley 37/1992; eran titulares de una actividad agrícola y forestal, sujeto también al referido impuesto, dado que realizaba una ordenación de los factores de producción materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de aquellos, actividad conocida por la propia Comunidad de Madrid que es quien concede la subvención. A juicio de la sala resulta evidente que eran arrendatarios a efectos del artículo 5 de la ley de IVA citado.

CONDICIÓN DE EMPRESARIO POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MARZO DE 2015

El debate suscitado se circunscribe a determinar si la una mercantil transmitente de las fincas rústicas objeto de una compraventa tenía o no la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, toda vez que de la resolución de tal interrogante depende la conformidad a Derecho de la sentencia recurrida, en la que se niega tal condición, sujetando la compraventa al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Para la Sala, se considera insuficiente que la transmisión se realice por una sociedad mercantil, exigiendo que la transmitente tenga la condición de empresario. Por otra parte, las propias características de las parcelas transmitidas, obligaban a entender que no estaban afectas al patrimonio empresarial de la sociedad vendedora, por lo que la operación realizada no podía estar sujeta al IVA, sino al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, como entendió correctamente la Sala de instancia, al señalar que no todas las transmisiones de inmuebles están sujetas al IVA, sino sólo aquellas que se realizan por empresarios o profesionales, en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, respecto de bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional, agregando que en este recurso no consta prueba ni alegación alguna del carácter de empresario del vendedor.

ART. 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES: INEXISTENCIA DE ÁNIMO ELUSORIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 2 DE OCTUBRE DE 2014

Se aborda si la sentencia recurrida vulnera los artículos 9, 24 y 31 de la Constitución, así como el propio art. 108 de la Ley de Mercado de Valores, al entender que éste es aplicable a una operación como la controvertida en la que no ha existido ningún ánimo elusorio. Frente a lo que argumenta la sentencia, la recurrente mantiene que la infracción se produce porque una interpre-

tación constitucionalmente correcta del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores exigiría que éste no fuese aplicado a aquellas operaciones en las que no exista un ánimo elusorio probado, puesto que lo contrario supondría imponer de plano una sanción administrativa, sin apreciación de los principios y garantías que para el ámbito administrativo y sancionador derivan de los artículos 24. 2 y 25 de la Constitución, y con quiebra absoluta del principio de justicia tributaria y de seguridad jurídica. Para apoyar las infracciones denunciadas, trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de Julio de 2000, por la que se declara inconstitucional y nula la disposición adicional cuarta de la ley 81/1989, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Sobre este motivo la Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en contra de la inconstitucionalidad del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, considerando procedente la exigencia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque no exista intención alguna de defraudar en la operación concertada por no recoger la norma aplicable ninguna previsión al respecto. El hecho de que con el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores se intentase evitar el fraude no significa que siempre que dicho precepto se aplique lo sea partiendo de la premisa de que el mismo concurre, por lo que no es preciso que exista o se acredite tal elemento, siendo suficiente con que, como sucede en este caso, se cumplan los requisitos que la norma taxativamente establece.

RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

DE 2 DE FEBRERO DE 2015

Las segundas entregas de edificaciones, en principio, en virtud de lo previsto en el art. 20.22 de la Ley del IVA, están exentas de este último impuesto y sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

No obstante lo anterior, a tenor del art. 20, apartado 2, de la Ley del IVA, el sujeto pasivo de las operaciones objeto de la exención descrita en el número 22 del apartado 1 del propio art. 20 (segundas o ulteriores entregas de edificaciones) podrá renunciar a la correspondiente exención del IVA, siempre que el adquirente de los inmuebles cumpla los siguiente requisitos: que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por la correspondiente adquisición. Este último requisito es el que puso en duda la Administración, porque la mercantil no presentó en los años 2004, 2005, 2006 y 2007 las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el Valor Añadido, ni presentó en esos años la declaración resumen anual del IVA (modelo 390/392) ni justificó que no realizará ninguna actividad en esos años. A efectos de la renuncia a la exención contenida en el art. 20. Dos de la LIVA, se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total del IVA soportado, cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar dicho tributo permita su deducción íntegra. Lo cierto es que la mercantil no acreditó su derecho a la deducción total del IVA, ni siquiera en sus reclamaciones hizo alegación alguna al respecto. La posición del TEAR, trasladar la carga de la prueba a la Administración, no resulta apta para acreditar el derecho de la mercantil a la deducción total del IVA, por cuanto supondría una actuación de Gestión o Revisión de dicho Impuesto, analizando unas operaciones inexistentes dado que no constan declaradas, por parte de una Administración que carece de competencias para ello (en relación con la gestión del IVA), siendo así que la mercantil es quien puede acreditar su derecho a la deducción total, bien mediante la aportación del documento completo de la declaración resumen anual de IVA o bien de forma aún más precisa y sin dificultad alguna mediante la aportación de un certificado emitido por la Administración competente (AEAT) acreditativo de la aplicación o no por el IVA en el período considerado de la regla de prorata regulada en los artículos 102 y siguientes de la Ley del IVA, a efectos del cálculo de las cuotas soportadas deducibles por la adquisición de bienes y servicios. Por lo expuesto, no resultó acreditado el requisito de que el adquirente, en este caso la mercantil demandada, tenga derecho a la deducción total del IVA.

ASUNCIÓN DE DEUDA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES DE 27

DE FEBRERO DE 2015

La liquidación ITP girada deriva de la transmisión de un inmueble hipotecado, en la parte que excede de la entrega gratuita que tributa por el concepto de donación, es decir, en la parte equivalente a la asunción de deuda por parte del donatario ya que éste, al aceptar la transmisión asume la condición de deudor comprometiéndose a la devolución del préstamo garantizado con hipoteca.

Es claro que la parte asume la deuda del donante y se subroga en su posición en el pago del préstamo hipotecario. Por lo tanto la parte de asunción de deuda que ha aceptado debe ser objeto del impuesto de Transmisiones patrimoniales en la parte que exceda de la donación, ya que esta, tributa por la donación de conformidad con el artículo 7-2 a) del TR de la Ley del ITPyAJD.

MOMENTO DE LA TRANSMISIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES

DE 10 DE MARZO DE 2015

El tema del presente contencioso, relativo a la transmisión de dos fincas rústicas, se centra en la determinación del momento en el que se produjo esa transmisión, que la compradora y aquí demandante, sostiene que fue el 4 de junio de 2009 y no antes; y ello por cuanto que considera que fue entonces cuando se produjo la tradición, lo que habría sido debido a que la parte vendedora había retenido la finca en su poder y posesión hasta el total pago del plazo aplazado, haciéndose cargo de sus gastos y mantenimiento y contando con aparcerero contratado por la vendedora, que le vino dando cuenta a ella hasta que en septiembre de 2009 la ahora demandante le renovó el contrato. Para la Sala, en nuestro caso la tradición ficta no solo no la desmiente lo pactado sino que precisamente es confirmada por lo que se pactó en la escritura pública de 28 de agosto de 2008 que fue, en lo que ahora mismo puede interesar, que ese otorgamiento constituía la tradición instrumental (artículo 1462 del Código Civil) pese a que la vendedora retendría la posesión material de las fincas hasta el pago de la cantidad aplazada. Por lo tanto, se cumplió la teoría del título y el modo, sin infracción de los artículos 609 y 1.095 del Código Civil; hubo tradición, en concreto la denominada *constitutum possessorium*, y no se infringió el artículo 1462 del Código Civil, de modo que si bien la vendedora, era poseedora inmediata, y ello en tanto que reconocía a la compradora como poseedora mediata, esto es, con *ius possidendi superior*.

ANTICRESIS: DERECHO REAL O NEGOCIO ENTRE PARTES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 15 DE ENERO DE 2015

El debate principal es en torno a la consideración de la anticresis como un derecho real o como un negocio entre partes y, en definitiva, en si existía o no sujeción al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Para el Tribunal, el Código Civil reguló, a última hora y de forma precipitada, la figura de la anticresis (en los artículos 1881 a 1886), disponiendo el primero de ellos que “Por la anticresis el acreedor adquiere el derecho a percibir los frutos de un inmueble de su deudor con la obligación de aplicarlos al pago de los intereses, si se debieren, y después al capital de su crédito”. No existe unanimidad en la doctrina acerca de todos y cada uno de los caracteres que adornan a la anticresis. Y así, por ejemplo, pese a que el artículo 1886 del Código Civil, concede al acreedor la facultad de retención posesoria y el artículo 1882 establece que es de cargo del mismo el pago de los gastos necesarios para la conservación y reparación de la finca, la Resolución de la Dirección General de los Registros de 15 de marzo de 1909 y gran parte de la doctrina consideran que no es esencial a la anticresis el desplazamiento de la posesión hacía el acreedor. Si a lo expuesto se añade la regulación más perfecta de la hipoteca, no es de extrañar la escasa utilización de la anticresis como derecho real propio y diferenciado. En cambio, si ha surgido como normal la incorporación a las escrituras de préstamo hipotecario, de una cláusula, a la que se denomina comúnmente “pacto anticrético”, mediante la cual se concede al acreedor la facultad de recibir los frutos del inmueble para aplicarlos al pago de los intereses y después al capital, con efectos desde el momento en que reclame judicialmente el cobro del crédito garantizado con la hipoteca.

En el presente supuesto, es el de un mero pacto de vinculación para las partes, pero sin producción de efectos respecto de terceros, no resultando por ello inscribible en el Registro de la Propiedad, según lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento Hipotecario, a cuyo tenor “No son inscribibles la obligación de constituir, transmitir, modificar o extinguir el dominio o un derecho real sobre cualquier inmueble, o la de celebrar en lo futuro cualquiera de los contratos comprendidos en los artículos anteriores, ni en general cualesquiera otras obligaciones o derechos personales, sin perjuicio de que en cada uno de estos casos se inscriba la garantía real constituida para asegurar su cumplimiento o se tome anotación cuando proceda, de conformidad con el artículo 42 de la Ley”. Y ello es ratificado por la nota del Registrador de la Propiedad, al indicarse que se ha excluido de la inscripción “los pactos o cláusulas no inscribibles por constituir pactos obligacionales o carecer de eficacia frente a terceros”, mientras que, en cambio, se practicó la única inscripción de la hipoteca constituida en la escritura. En consecuencia, no dándose el presupuesto de que la escritura pública contenga acto o contrato “inscribible”, resulta improcedente la liquidación girada.

NOVACIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 16 DE ENERO DE 2015

Sostiene la actora que la ampliación de garantía hipotecaria no puede quedar gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la medida en que no tiene contenido económicamente valuable, dado que no se ha modificado la responsabilidad hipotecaria inicialmente fijada.

Para la Sala, la ampliación de la responsabilidad hipotecaria a una segunda finca sólo tributa por el concepto de préstamo cuando la garantía se hubiera constituido simultáneamente al préstamo o cuando haya sido prevista en el contrato inicial. Al no constar dicha previsión en el contrato inicial no le alcanza la exención, y esta operación no resulta exenta de conformidad con el artículo 9 de la Ley 2/1994, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios.

FIANZA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 5 DE FEBRERO DE 2015

Con fecha 27 de julio de 2007, se otorgó escritura por la que un Banco otorgó un préstamo con garantía hipotecaria a la empresa municipal de gestión de la vivienda de Alcorcón con objeto de financiar la promoción de las viviendas hipotecadas, estableciéndose en su clausulado que la entidad de crédito se reservaba el derecho a consentir la subrogación en las obligaciones del deudor del préstamo por el primer comprador de cada vivienda, así como que la entidad de crédito podría exigir la aportación de fiadores al llevar a cabo la subrogación.

Entiende la Administración recurrente que la cláusula de la escritura de 27 de julio de 2007, no contiene previsión alguna de fianza, sino que se limita a reconocer a la entidad prestamista la posibilidad de aumento de las garantías.

Para la Sala, la constitución de fianza en garantía de un préstamo sólo tributa por el concepto de préstamo cuando la garantía se hubiera constituido simultáneamente al préstamo o cuando haya sido prevista en el contrato inicial. Por tanto, para que haya un solo acto liquidable es necesario que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente o que la garantía se preste con posterioridad si estaba prevista en el título constitutivo del préstamo.

En el caso examinado el préstamo se concedió inicialmente en la escritura pública citada, de 27 de julio de 2007, en la que se pactó que la entidad de crédito podría exigir la aportación de fiadores al llevar a cabo la subrogación en el préstamo hipotecario por los futuros compradores de las viviendas hipotecadas. En concreto, se indicaba en la citada escritura que la entidad de crédito “podrá exigir a los compradores la aportación de uno o más fiadores al llevar a cabo la citada subrogación”. Es decir, resulta evidente que en la escritura inicial estaba prevista la garantía de que ahora se trata para el caso de subrogación. Resultando indiferente que la fianza no fuera constituida en el momento en que se contrató el préstamo, pues lo fue en la misma escritura de compraventa y subrogación en el préstamo que tuvo plena vigencia y existencia. En consecuencia, procede la anulación de la liquidación dictada por la Administración.

MODIFICACIÓN DE RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LEÓN DE 23 DE MARZO DE 2015

La cuestión que se plantea en el presente recurso es determinar si la escritura pública de consentimiento y modificación de responsabilidad hipotecaria de 4 de mayo de 2010 suscrita con una Caja de Ahorros, está (tesis de la Administración) o no (tesis de la recurrente) sujeta al Impuesto sobre actos jurídicos documentados. Para la resolución de la referida controversia es preciso destacar que mediante escritura pública se formalizó un préstamo con garantía hipotecaria, recayendo la hipoteca sobre 436 de las 460 fincas que resultaron de la división horizontal efectuada. Posteriormente, se procede a modificar la responsabilidad hipotecaria.

La recurrente sostiene que no existe ningún tipo de novación o modificación de las condiciones contractuales (ni esenciales, ni accesorias) pactadas inicialmente, por lo que debe aplicarse el art. 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que dice “a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho”, así como el art. 45.I.B.13 del mismo texto legal. A su entender, concurren los dos requisitos: la escritura de constitución de hipoteca primera está afectada por un vicio de nulidad parcial y a su vez se ha pagado por la constitución de esa garantía, cuando se liquidó la escritura que contenía previamente errores de distribución. Para la Sala, la tesis de la recurrente no puede prosperar.

Lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2 para las primeras copias de escrituras es que “tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias”.

La inscripción en los Registros Públicos otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él.

DIVISIÓN HORIZONTAL DISTINTA A LA ANTERIORMENTE EXISTENTE. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LEÓN DE 20 DE MARZO DE 2015

Pretende el recurrente de que se declare que no existe el hecho imponible del gravamen sobre actos jurídicos documentados, en relación con una escritura pública de 9 de octubre de 2009 de modificación de división horizontal de la escritura pública del edificio construido sobre una parcela del Plan Parcial de Ordenación Urbana, alegando que la escritura pública de 2009 no es una

nueva declaración de voluntad constitutiva de un acto o negocio jurídico nuevo y distinto al plasmado en la escritura originaria por la que ya tributó, sino que las rectificaciones realizadas en la nueva escritura responden a la necesidad de adaptarlas a las modificaciones introducidas en la construcción del edificio por exigencias técnicas y no por un cambio de voluntad de los otorgantes de la escritura, sin que hayan supuesto un coste adicional ni una variación en el valor económico del edificio, por lo que no se cumple el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

Las Administraciones demandadas se oponen y sostienen que la segunda escritura sí constituye un hecho nuevo, valuable económicamente e inscribible en el Registro, ya que se trata de una división horizontal distinta a la anteriormente existente, cumpliéndose así todos los requisitos exigidos por el artículo 30.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Para la Sala, no estamos en presencia de una reiteración de la división horizontal ya escriturada sino ante una nueva división horizontal. Esta segunda escritura no se limita a complementar y corregir errores o deficiencias de la primera ni las modificaciones pueden justificarse en exigencias técnicas, sino que incorpora un hecho nuevo, un nuevo acto jurídico de contenido económico que puede, merced a la intermediación notarial, tener acceso al Registro de la Propiedad, beneficiándose de la protección que el ordenamiento jurídico brinda a esta forma de actuar. En estas condiciones, bien puede concluirse que se ha producido el hecho imponible de la modalidad del impuesto liquidada, pues la escritura notarial de que se trata tiene por objeto cantidad o cosa valuable y contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, que no está sujeto ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los otros conceptos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

MOTIVACIÓN EN LA VALORACIÓN DE INMUEBLES. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA DE 9 DE FEBRERO DE 2015

La Administración utilizó el método previsto en el artículo 57.1.e) LGT consistente en el dictamen de peritos de la Administración. Examinado el expediente, el informe tan sólo contiene la referencia a la superficie y edificabilidad, para pasar a aplicar unos valores estándar correspondientes a una de las 7 zonas en que distribuye a la Comunidad Autónoma. Con respecto a la finca en concreto, ni siquiera se responde a las alegaciones de no estar urbanizada, de que no se corresponde con la superficie existente, y que la edificación está en estado ruinoso. No se tienen en cuenta, ni siquiera para desestimar las pretensiones del interesado, factores como que la finca no tiene salida a calle sino que esta al fondo de un callejón y el estado de abandonado de la misma.

Para la Sala, la Administración autonómica era consciente del desfase a la baja respecto de los valores considerados hasta el momento y, no obstante, utilizó uno de los métodos que la legislación permite. Pero lo hizo sin efectuar análisis alguno de la evolución de los precios en relación a los valores de las tablas.

Y sobre todo, lo hizo sin aplicar factor alguno de corrección ni explicar cómo en plena crisis estos valores se mantenían vigentes o, incluso, lograban ser superiores. Cuando, se reitera, las distintas Órdenes HAC en que descansa otro de los métodos de comprobación se hacían eco explícito de la tendencia del mercado inmobiliario aplicando un coeficiente corrector para cubrir las bajadas de los precios. En estas circunstancias, el valor real podía encontrarse muy alejado del asignado por la Administración cuando descansaba en una pericial carente de presunción alguna a su favor, que no individualizaba suficientemente el bien valorado y que tan sólo hacía referencia a unos valores estándar desfasados.

VALOR COMPROBADO FIJADO POR EL VALOR DE TASACIÓN A EFECTOS DE HIPOTECA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA DE 2 DE ENERO DE 2015

La cuestión radica en la aplicación de la Ley de Castilla-La Mancha 17/2005, que en su artículo 17 establece que para la comprobación por la Administración Tributaria del valor real de los bienes inmuebles, en aplicación de los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT, podrá utilizarse como procedimiento el valor de tasación fijado para el bien a efectos de su hipoteca, siempre que dicho valor se haya determinado en la forma prevista en la Ley 21/1981, de regulación del mercado hipotecario. El método viene recogido como medio de comprobación del valor de los bienes inmuebles en el artículo 1 de la Orden de 14 de marzo de 2008 de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT.

Para la Sala, la actuación de la Administración a los efectos de realizar la comprobación de valores mediante el medio señalado viene expresamente reconocida y amparada por la ley, sin que sea necesaria la justificación por la Administración de que el valor a efectos de la hipoteca coincida con el valor real.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 12 DE MARZO DE 2015

Se plantea la cuestión la de la prescripción para practicar la liquidación del Impuesto, fundada en no haberse producido el efecto suspensivo derivado de los apartados 1, 2 y 7 del artículo 69 del Real Decreto 1629/1991, por cuanto una demanda civil interpuesta con anterioridad no constituye un juicio de testamentaria y, además, se refiere a un contrato anterior al devengo del impuesto. Para decidir sobre la existencia o no de prescripción en el presente caso, debe determinarse previamente si el litigio iniciado por la recurrente y terminado mediante auto del Tribunal Supremo, produjo o no la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar.

Para el Tribunal, el litigio constituye una actuación de jurisdicción voluntaria de carácter contencioso que afecta a la herencia, actuación iniciada por uno de los causahabientes, por lo que es evidente que cabe considerarla como un litigio o juicio voluntario de testamentaria y que, por ello, resulta aplicable al caso lo dispuesto el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En contra de lo manifestado por la recurrente, no solo los juicios voluntarios de testamentaria en la anterior denominación, ahora división judicial de patrimonio (art. 782 y ss de la LEC), sino cualquier litigio que afecte a actos y contratos relativos a hechos imposables del Impuesto de Sucesiones interrumpen el plazo para la presentación de los documentos a liquidar y consiguientemente para liquidar. Y es obvio que el litigio entablado por la recurrente contra los cesionarios de los bienes inmuebles, al objeto de conseguir la nulidad del negocio de cesión y constitución de renta vitalicia e incluir los bienes transmitidos en el caudal relicto, tienen ese efecto. Comienza por tanto el cómputo del plazo de prescripción a partir de la firmeza de la sentencia, no habiéndose producido la prescripción.

VALORACIÓN DE ACCIONES NO COTIZADAS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 5 DE MARZO DE 2015

La base imponible del Impuesto viene determinada por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos. El artículo 9 del Ley del Impuesto no establece reglas específicas de valoración, ni se remite a las establecidas en los artículos 10 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que, en principio, no resulta obligatorio acudir a las previsiones del artículo 16 de dicha Ley para la valoración de las acciones que no cotizan en Bolsa.

El artículo 16 de la ley 19/1991 estableció que había que estar al valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste hubiera sido sometido a revisión y verificación y el informe de la auditoría resultara favorable y, en otro caso, al mayor valor de los tres siguientes, el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 12,5 % el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo. Sin embargo la Administración está facultada para comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, con la finalidad de evitar eventuales valoraciones divergentes en la aplicación de uno y otro impuesto.

La Administración actuante pretende se declare como doctrina correcta que el dictamen pericial, previsto en el art. 57.1.e) permite acudir al sistema de capitalización de beneficios, sin que ello implique desconocer el mandato del art. 57.1.a) de la Ley General Tributaria.

Para el Tribunal, esta doctrina no puede mantenerse porque en la aplicación del sistema de capitalización de beneficios ha de estarse al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo reconocerse que la ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contiene una regla especial que determine el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés.

PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS POR UN TERCERO SIN PODER DE REPRESENTACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 22 DE ENERO DE 2015

Discrepan las partes acerca de si la presentación ante la Administración tributaria de una escritura de aceptación y adjudicación parcial de una herencia, interrumpe o no el plazo de prescripción. El contribuyente sostiene que tal presentación carece de efectos en relación con la prescripción por deberse a un acto de tercero que obraba sin la correspondiente representación del titular. Por el contrario, la Administración defiende la tesis de que esa presentación interrumpe el plazo de prescripción pues, a su juicio, se debe entender que existe un claro poder de representación (expreso, aunque verbal) por parte de los herederos y en favor de la gestoría por el mero hecho de estar esta última en poder de la escritura pública así como de copia de la partida de defunción

del causante, añadiendo que la presentación de la escritura pública ante la Administración tributaria constituía un beneficio para los herederos en cuanto que para tener acceso al Registro la adjudicación se precisa la intervención de dicha Administración.

Al respecto, la Sala señala que el Tribunal Supremo exige que haya un apoderamiento expreso para poder realizar actos que no sean de mero trámite en nombre de otro. No constando al poder representativo en el presente caso no se le puede reconocer efecto interruptivo a la presentación de la escritura pública por parte de la gestoría.

DONACIÓN DE UN INMUEBLE CON HIPOTECA. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES DE 27 DE FEBRERO DE 2015

La donación de un inmueble gravado por hipoteca está sujeta en todo caso al ISD por el importe del valor real del bien donado menos el importe del préstamo pendiente en el momento de la donación al que deben hacer frente los donatarios y si se produce la subrogación del adquirente en la deuda derivada del préstamo hipotecario constituye una donación con causa onerosa que deberá tributar por el concepto de ITP como transmisión onerosa de un bien inmueble por el importe citado del préstamo pendiente. En modo alguno puede interpretarse se esté ante una donación negativa o con resultado negativo, pues no estaríamos ante una donación ni habría nada que agradecer. Solamente cabe entender que el valor manifestado en escritura por el donante y la donatario de lo donado constituye el valor neto de la donación. Es evidente que una donación supone una liberalidad y no la imposición de una carga más pesada de lo que se entrega con ánimo de liberalidad, por lo que la tesis mantenida por la recurrente en vía administrativa que la donación era negativa, porque la carga impuesta era superior a la liberalidad efectuada no es admisible, porque nadie agradece la imposición de una carga mayor de la liberalidad que recibe, o dicho de otra forma, si ello ocurre no se ha producido ninguna donación.

DONACIÓN DE DINERO PARA LA CONSTRUCCIÓN DE UN INMUEBLE. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES DE 15 DE ENERO DE 2015

El núcleo de la controversia consiste en dilucidar el objeto real de una donación formalizada mediante escritura pública otorgada el 9 de julio de 2009, si fue dinero o un bien inmueble. Respecto de la verdadera naturaleza del bien o derecho donado, en la escritura pública otorgada el 9 de julio de 2009, los donantes padres del se consigna que ambos han satisfecho desde el 7 de mayo de 2007 hasta el 11 de mayo de 2009 diversas cantidades para sufragar los gastos de a construcción de una vivienda unifamiliar. Por consiguiente, en el momento de perfeccionarse la donación, el 9 de julio de 2009, el dinero ya ha sido utilizado por los donantes en nombre de su hijo, a fin de sufragar los gastos de las obras de construcción de una vivienda sobre un solar propiedad del menor de edad. En el momento de formalizarse el acto de liberalidad “inter vivos”, los progenitores donantes ya habían dispuesto del dinero que se dice donado en la escritura pública, habiendo satisfecho partidas de la obra destinada a edificar una vivienda mediante su patrimonio. A partir del contrato de ejecución de obra suscrito el 1 de junio de 2007 se colige que la construcción de la vivienda se acomete por el menor de edad nudo propietario del suelo, actuando en su representación sus progenitores. Pero el coste de las obras fue abonándose desde entonces por los padres a costa de su propio dinero, como resulta después que “condonasen” la deuda a su hijo, una vez finalizados los trabajos. El importe donado no coincide con el total precio consignado en el contrato de construcción de la vivienda, por lo que no puede afirmarse que la finalidad de la donación fuese en realidad la entrega gratuita de la propiedad de un inmueble, ya que con la suma donada no cubriría ni una tercera parte del importe presupuestado. Los progenitores, mediante la donación, condonaron al hijo menor la deuda dineraria que tenía contraída con ellos, a través de un acto de liberalidad que englobaba las sumas que se habían satisfecho de forma sucesiva en tanto se produjeron las obras. Pero este importe donado, más bien “condonado”, no cubriría el total importe de las obras destinadas a construir el inmueble, por lo que no puede entenderse que el objeto del negocio gratuito fuese la propiedad de la vivienda unifamiliar, adquirida por accesión.

INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO COMO PARTE DEL CAUDAL HEREDITARIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LA MANCHA DE 2 DE ENERO DE 2015

La cuestión jurídica a resolver consiste en determinar, como sostiene los actores, si una parte de la cantidad integrante del caudal hereditario de la esposa y madre valorada por la Administración tributaria, y que corresponde al 50%, de una cantidad recibida en concepto de indemnización por despido, ha de excluirse del caudal relicto de la causante al encontrarse no sujeta al Impuesto de Sucesiones por disposición normativa, pues su transmisión mortis causa a sus herederos no habría generado el hecho imponible del Impuesto.

En el presente caso dicha interpretación jurídica no puede prosperar, ya que la exención que contempla el art. 7.e), de la L.I.R.F., es una exención para el sujeto pasivo de ese impuesto dada su naturaleza personal y directa (es decir, para el marido), pero no podía seguir operando tal exención, una vez que la indemnización pasó al patrimonio de ambos cónyuges, como bien ganancial que se convierte, por causa de la muerte del cónyuge perceptor, como parte del caudal hereditario. Lo que implica que estemos ante otro hecho imponible, con otro sujeto pasivo.

APLICACIÓN DE UNA BONIFICACIÓN EN LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA LEÓN DE 23 DE MARZO DE 2015

La controversia planteada en este recurso gira en torno a la procedencia o no de aplicar en la liquidación girada a la recurrente la bonificación de la cuota del 99% prevista en el art. 22 del Decreto Legislativo 1/2008, que dice “En la cuota de este impuesto derivada de adquisiciones «mortis causa» y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de los bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, se aplicará una bonificación en la cuota del 99 por 100 siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado, cónyuge, ascendiente o adoptante del causante”. La parte recurrente sostiene que es aplicable la citada bonificación porque a la fecha en que fallece su madre está vigente dicha norma y el devengo del impuesto por consolidación del dominio se produce cuando hereda el derecho de usufructo propiedad de su madre.

Para la Sala, el recurso ha de ser desestimado al no concurrir el supuesto de la bonificación previsto en el art. 22 del citado Decreto Legislativo 1/2008, pues con el fallecimiento de la madre de la recurrente no se transmite nuevamente el derecho de propiedad a los hijos, pues se extingue el usufructo del que aquélla disfrutaba. Se trata de una sola adquisición de la propiedad ocurrida con la muerte del causante que determinó la desmembración del dominio correspondiendo entonces la nuda propiedad que se consolida plenamente con el fallecimiento de la usufructuaria. Por ello, al extinguirse el usufructo se aplica la regulación especial prevista en el art. 51 del Real Decreto 1629/1991 y se aplica el tipo medio que en el mismo se contempla.

CIERRE REGISTRAL: SOCIEDADES EXPRÉS

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015 (que reitera la sentencia de 26 de enero de 2015)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Se interpone recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 17 de julio de 2012 (JT 2012, 1498), que estimó parcialmente el recurso interpuesto por la representación procesal de D. Aureliano y de D^a. Carmen, aquí parte recurrida, contra la Instrucción de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 18 de mayo de 2011 (RCL 2011, 959), sobre constitución de sociedades mercantiles y convocatoria de Junta General, declarando la nulidad del apartado Décimo de la Instrucción y confirmando la validez de los apartados Segundo, Quinto y Noveno.

La Instrucción de 18 de mayo de 2011, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre constitución de sociedades mercantiles y convocatoria de Junta General, en aplicación del Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 diciembre (RCL 2010, 3104) (BOE número 124, de 25 de mayo de 2011), en su apartado Décimo, que resultó anulado por la sentencia recurrida en casación, disponía lo siguiente:

Décimo. En atención a la exención aplicable a la constitución de sociedades mercantiles según lo dispuesto en el artículo 45, apartado I, párrafo B), inciso 11 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos *jurídicos documentados*, aprobada por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), tras la modificación introducida por el artículo 3 del Real Decreto-ley 13/2010, siguiendo la doctrina ya consolidada en otros ámbitos y en consonancia con los fines de agilización y reducción de cargas administrativas de este último, para la calificación e inscripción de sociedades de capital en el Registro mercantil, no será necesaria la presentación del documento de autoliquidación con alegación de la exención.

En estos casos, una vez practicada la inscripción, el registrador mercantil, de forma inmediata, remitirá de oficio por vía telemática a la administración tributaria de la Comunidad Autónoma correspondiente, la notificación de que se ha practicado la inscripción, sin perjuicio de las comunicaciones que, en su caso, realicen los notarios al amparo de las normas legales o los convenios que les sean de aplicación.

Segundo. El recurso de casación del Consejo General de los Registros y del Notariado se articula en dos motivos, formulados ambos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción (RCL 1998, 1741), en los que denuncia, respectivamente, la infracción de los artículos 86 del Reglamento del Registro Mercantil (RCL 1996, 2112) y 45.1.B).11 de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849), en la redacción dada por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 13/2010 (RCL 2010, 3104).

Por sus antecedentes y por los motivos en que se funda, este recurso de casación es similar al recurso de casación número 2933/2012, resuelto por sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2015 (RJ 2015, 232), por lo que, por razones de unidad de criterio y seguridad jurídica, nos remitimos a los razonamientos efectuados en la sentencia mencionada.

SEGUNDO.- Sostiene el Consejo General del Notariado en su motivo primero que el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993 (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene una norma general que impide solicitar la inscripción de un documento que contenga un acto o contrato exento del Impuesto Sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados si no va acompañado de la acreditación de que dicho documento ha sido presentado como exento ante la Administración Tributaria, para seguidamente afirmar que la legislación hipotecaria tiene un régimen especial en materia de acreditación de la exención, expresamente reconocido por el artículo 123 del Reglamento del impuesto, que debe regir con carácter de principal y que viene constituido por el artículo 86 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (RCL 1996, 2112), por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. Sentada como premisa la diferencia del régimen general y del hipotecario, tras calificar a éste como más restrictivo, en consideración a que

como premisa la diferencia del régimen general y del hipotecario, tras calificar a éste como más restrictivo, en consideración a que el indicado artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil solo condiciona la inscripción del documento a la previa liquidación del impuesto y en consideración también a que de los conceptos de liquidación y autoliquidación que se recogen en los artículos 101 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, resulta que la liquidación o autoliquidación solo puede predicarse de un acto que esté sujeto y no exento, concluye que la exigencia de la presentación de documentos que contienen actos o contratos exentos no rige en el ámbito hipotecario.

El motivo debe desestimarse.

El artículo 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al expresar que “Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria”, establece, sin duda, una especificidad o prevalencia de la legislación hipotecaria, pero solo respecto a la legislación hipotecaria, concepto que obviamente no abarca una disposición reglamentaria cual es el artículo 96 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1984/1996, de 19 de julio SIC.

La dicción del artículo 123 deja claro que la especificidad y prevalencia que en él se reconoce de la normativa hipotecaria se limita a las previsiones singulares a través de una norma con rango de ley. Así resulta ya no solo de una expresa mención a la legislación hipotecaria, sino también del así mismo carácter reglamentario del indicado artículo 123. Repárese en que el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no reconoce especificidad o prevalencia alguna de la normativa hipotecaria a los efectos de dar cumplimiento a lo que previene en su artículo 54.1, y que su contemplación en el citado artículo 123 del Reglamento carecería de cobertura legal si la mención específica a la “legislación hipotecaria” se extendiera, como pretende la parte recurrente, a una normativa hipotecaria con rango inferior a la ley.

Pero es que aún cuando se admitiera que el artículo 123 del Reglamento del Impuesto, cuando se refiere a la “legislación hipotecaria”, abarca el artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil, lo que insistimos que no admitimos en cuanto contravendría, apartándonos de la dicción del citado artículo 123, el principio de jerarquía normativa, aún así, tampoco el motivo puede prosperar.

La previsión del artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil, al expresar que “No podrá practicarse asiento alguno, a excepción del de presentación, si no se ha justificado previamente que ha sido solicitada o practicada la liquidación de los tributos correspondientes al acto o contrato que se pretenda inscribir o al documento en virtud del cual se pretende la inscripción”, contrariamente a lo que sostiene el Consejo recurrente, no difiere del artículo 54 del Texto Refundido de la Ley, cuyo apartado 1, en su inciso primero, dice así: “Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento”. Aunque el texto del indicado artículo 86.1 se refiere única y exclusivamente a la justificación previa de la solicitud o de la práctica de la liquidación de los tributos, comprende sin duda, pues así resulta de una interpretación sistemática de los preceptos mencionados, los supuestos contemplados en el artículo 54, a saber, justificación de pago de la deuda tributaria, constancia de exención declarada por la Administración Tributaria o, cuando menos, la presentación en ella del documento. Sostener lo contrario, ajustándose a la literalidad del artículo 86, llevaría al absurdo de considerar que los actos o contratos exentos no tienen acceso al Registro.

No parece reparar la parte recurrente en que el ya tantas veces citado artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil establece en su apartado 1, inciso primero, una regla general prohibitiva de práctica de cualquier asiento, con la sola excepción del de presentación, si no se justifica la presentación de la solicitud o la práctica de la liquidación del impuesto, por lo que si se excluye de esas dos concretas actuaciones de solicitud o práctica la solicitud de declaración de exención, la consecuencia sería, dado el carácter imperativo prohibitivo del artículo reglamentario, la imposibilidad de inscribir en el Registro un acto o documento exento.

Por lo expuestos, aún admitiendo que los conceptos que de liquidaciones y autoliquidaciones tributarias ofrecen los artículos 101 y 120 de la Ley General Tributaria no incluyen la mera declaración de que el acto o contrato esté exento, el motivo debe desestimarse.

TERCERO.- Argumenta el Consejo General del Notariado en su motivo casacional segundo que del artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre (RCL 2010, 3104), de Actuaciones en el Ámbito Fiscal, Laboral y Liberalizadoras para Fomentar la Inversión y Creación de Empleo, así como de lo expresado en el preámbulo de dicho texto en el que se marca como uno de sus objetivos esenciales agilizar la constitución de sociedades, objetivo igualmente corroborado por el también preámbulo de la Orden JUS/3185/2010, de 9 de diciembre (RCL 2010, 3137), por el que se aprueban los estatutos de las sociedades de responsabilidad limitada, resulta que la exención prevista en el citado artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010, no tiene un mero carácter fiscal o económico, sino que se enmarca en el objetivo superior de agilizar la constitución de sociedades.

Sentando como punto de partida la precedente consideración, reconoce la parte recurrente que el Real Decreto Ley 13/2010 no modifica el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849), con la puntualización de que no tenía por qué hacerlo dado el régimen especial de la legislación

el indicado artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil solo condiciona la inscripción del documento a la previa liquidación del impuesto y en consideración también a que de los conceptos de liquidación y autoliquidación que se recogen en los artículos 101 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, resulta que la liquidación o autoliquidación solo puede predicarse de un acto que esté sujeto y no exento, concluye que la exigencia de la presentación de documentos que contienen actos o contratos exentos no rige en el ámbito hipotecario.

El motivo debe desestimarse.

El artículo 123 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (RCL 1995, 1816), por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al expresar que “Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria”, establece, sin duda, una especificidad o prevalencia de la legislación hipotecaria, pero solo respecto a la legislación hipotecaria, concepto que obviamente no abarca una disposición reglamentaria cual es el artículo 96 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1984/1996, de 19 de julio SIC.

La dicción del artículo 123 deja claro que la especificidad y prevalencia que en él se reconoce de la normativa hipotecaria se limita a las previsiones singulares a través de una norma con rango de ley. Así resulta ya no solo de una expresa mención a la legislación hipotecaria, sino también del así mismo carácter reglamentario del indicado artículo 123. Repárese en que el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, no reconoce especificidad o prevalencia alguna de la normativa hipotecaria a los efectos de dar cumplimiento a lo que previene en su artículo 54.1, y que su contemplación en el citado artículo 123 del Reglamento carecería de cobertura legal si la mención específica a la “legislación hipotecaria” se extendiera, como pretende la parte recurrente, a una normativa hipotecaria con rango inferior a la ley.

Pero es que aún cuando se admitiera que el artículo 123 del Reglamento del Impuesto, cuando se refiere a la “legislación hipotecaria”, abarca el artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil, lo que insistimos que no admitimos en cuanto contravendría, apartándonos de la dicción del citado artículo 123, el principio de jerarquía normativa, aún así, tampoco el motivo puede prosperar.

La previsión del artículo 86.1 del Reglamento del Registro Mercantil, al expresar que “No podrá practicarse asiento alguno, a excepción del de presentación, si no se ha justificado previamente que ha sido solicitada o practicada la liquidación de los tributos correspondientes al acto o contrato que se pretenda inscribir o al documento en virtud del cual se pretenda la inscripción”, contrariamente a lo que sostiene el Consejo recurrente, no difiere del artículo 54 del Texto Refundido de la Ley, cuyo apartado 1, en su inciso primero, dice así: “Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento”. Aunque el texto del indicado artículo 86.1 se refiere única y exclusivamente a la justificación previa de la solicitud o de la práctica de la liquidación de los tributos, comprende sin duda, pues así resulta de una interpretación sistemática de los preceptos mencionados, los supuestos contemplados en el artículo 54, a saber, justificación de pago de la deuda tributaria, constancia de exención declarada por la Administración Tributaria o, cuando menos, la presentación en ella del documento. Sostener lo contrario, ajustándose a la literalidad del artículo 86, llevaría al absurdo de considerar que los actos o contratos exentos no tienen acceso al Registro.

No parece reparar la parte recurrente en que el ya tantas veces citado artículo 86 del Reglamento del Registro Mercantil establece en su apartado 1, inciso primero, una regla general prohibitiva de práctica de cualquier asiento, con la sola excepción del de presentación, si no se justifica la presentación de la solicitud o la práctica de la liquidación del impuesto, por lo que si se excluye de esas dos concretas actuaciones de solicitud o práctica la solicitud de declaración de exención, la consecuencia sería, dado el carácter imperativo prohibitivo del artículo reglamentario, la imposibilidad de inscribir en el Registro un acto o documento exento.

Por lo expuestos, aún admitiendo que los conceptos que de liquidaciones y autoliquidaciones tributarias ofrecen los artículos 101 y 120 de la Ley General Tributaria no incluyen la mera declaración de que el acto o contrato esté exento, el motivo debe desestimarse.

TERCERO.- Argumenta el Consejo General del Notariado en su motivo casacional segundo que del artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre (RCL 2010, 3104), de Actuaciones en el Ámbito Fiscal, Laboral y Liberalizadoras para Fomentar la Inversión y Creación de Empleo, así como de lo expresado en el preámbulo de dicho texto en el que se marca como uno de sus objetivos esenciales agilizar la constitución de sociedades, objetivo igualmente corroborado por el también preámbulo de la Orden JUS/3185/2010, de 9 de diciembre (RCL 2010, 3137), por el que se aprueban los estatutos de las sociedades de responsabilidad limitada, resulta que la exención prevista en el citado artículo 3 del Real Decreto Ley 13/2010, no tiene un mero carácter fiscal o económico, sino que se enmarca en el objetivo superior de agilizar la constitución de sociedades.

Sentando como punto de partida la precedente consideración, reconoce la parte recurrente que el Real Decreto Ley 13/2010 no modifica el artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1993, 2849), con la puntualización de que no tenía por qué hacerlo dado el régimen especial de la legislación hipotecaria que refería en el motivo primero, y que realmente el Real Decreto Ley 13/2010, refuerza de forma tácita ese régimen

especial al imponer unos plazos de constitución de sociedades, cuyo cumplimiento material sería imposible si se entendiese aplicable en el ámbito hipotecario la exigencia que, con carácter general, impone el artículo 54 del Texto Refundido del impuesto.

También este segundo motivo debe desestimarse.

Realmente la argumentación de este motivo no difiere de la línea argumentativa esencial del primero: la especialidad y prevalencia de la normativa hipotecaria.

Podría haberse examinado conjuntamente con el motivo primero, pero para una más fácil comprensión de las consideraciones o alegaciones nuevas que en su planteamiento se introducen, hemos optado por examinarlo separadamente.

Adelantamos que el motivo debe desestimarse pues el reforzamiento que en él desarrollo argumental se sostiene sobre la especificidad de la normativa -no legislación- hipotecaria, con apoyo en el artículo 3 y en el preámbulo del Real Decreto Ley 13/2010, y en el también preámbulo de la Orden JUS/3185/2010 (RCL 2010, 3137), carece de toda consistencia.

La interpretación sistemática que en el fundamento de derecho precedente referíamos, pero sobre todo la apelación que en él hacíamos al principio de jerarquía normativa, hacer caer por su base todo el discurso en que se apoya el motivo.

No obstante, dando respuesta específica a las consideraciones que se introducen en el motivo segundo, es oportuno indicar que ni del artículo 3 ni del preámbulo del Real Decreto Ley 3/2010 (RCL 2010, 874), resulta asumible la afirmación de que la reforma introducida en el citado artículo 3 no tiene un mero carácter fiscal o económico, sino que se enmarca en el objetivo superior de agilizar la constitución de sociedades.

La finalidad u objetivo esencial del Real Decreto Ley 13/2010 es, y así se dice en el párrafo inicial del preámbulo "... continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la economía española y al incremento de su competitividad a través de medidas de apoyo a la actividad empresarial, esencialmente enfocadas a las pequeñas y medianas empresas, de tal modo que, a través de una reducción de cargas impositivas y de otra índole, se favorezca la inversión productiva, la competitividad de las empresas españolas y, por ende, la creación de empleo".

La reducción de las cargas impositivas, única finalidad expresamente nominada en el párrafo transcrito aunque admite finalidades de "otra índole", se califica en el propio preámbulo, como no podía ser de otra forma, como medidas de naturaleza tributaria, entre las que se encuentran la prevista en el artículo 3, por el que se modifica el artículo 45.1.B).11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y por el que se declara exento "La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea", constituye una medida por la que se pretende alcanzar el objetivo esencial del Real Decreto Ley 3/2010, a saber, "... continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la economía española y el incremento de su competitividad ..." .

La reducción de las cargas impositivas, junto con la adopción de otras medidas, como son la agilización de la constitución de sociedades, no son objetivos en sí mismos, sino medios para alcanzar la finalidad prevista en el Real Decreto Ley, sin que, en consecuencia, pueda predicarse que la exención prevista en su artículo 3 se enmarque en el objetivo superior de agilizar la constitución de sociedades. Ni la exención constituye un objetivo, sino un medio, ni la también medida de agilización de mención tiene un rango superior a la medida de exención.

Pero aún cuando admitiéramos que la agilización en la constitución de sociedades constituye el objetivo superior perseguido por el Real Decreto Ley, nunca podría utilizarse como argumento para sostener que la exigencia justificativa prevista en el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1999 (RCL 1999, 3172) no rige para los supuestos de constitución de sociedades tras la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados operada por el Real Decreto Ley 13/2010, ni siquiera aunque se acreditara, y nada se acredita, que el cumplimiento del citado artículo 54 impide el objetivo de la reforma que refiere el Consejo recurrente en el motivo y que se recoge en el preámbulo al expresar que "La reforma permitirá que todos los trámites necesarios para la constitución de sociedades de responsabilidad limitada puedan llevarse a cabo, con carácter general, en un plazo máximo de uno o cinco días, exceptuando sólo aquellos casos en que la elevada cuantía del capital o la complejidad de la estructura societaria exijan un examen más detallado".

Pero es que incluso admitiendo que el objetivo superior del Real Decreto Ley 18/2010 es la agilización en la constitución de las sociedades o que la medida principal en él adoptada para alcanzar el objetivo realmente previsto se circunscribe a la agilización, y que el plazo contemplado en el preámbulo como máximo, con su desarrollo en el artículo 5, resulta inviable si ha de estarse a lo previsto en el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1999, aún así lo que se podría concluir es que el objetivo perseguido o mejor, que la previsión expresada en el preámbulo de que las medidas de reforma permitirá la agilización, reduciendo, con carácter general, a un plazo máximo de cinco días la constitución de sociedades de responsabilidad limitada, no ha sido adecuadamente desarrollada al no ir acompañada de una expresa modificación del artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1999.

Ya hemos dicho al examinar el motivo primero, apelando al principio de jerarquía normativa, que la previsión del artículo 123 del Real Decreto 828/1995 (RCL 1995, 1816) hace mención a la "legislación hipotecaria" y no a norma inferior a Ley, rechazando, en consecuencia, que el artículo 86 del Real Decreto 1784/1996 (RCL 1996, 2112) contuviera un régimen distinto al del artículo

54 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y solo nos resta puntualizar ahora que el Real Decreto Ley 13/2010 no refuerza la tesis del Consejo recurrente relativa a la existencia de un régimen diferente y, como consecuencia, a la innecesariedad de una modificación expresa del citado artículo 54, con alusión a que la nueva normativa que representa ese Real Decreto Ley 13/2010 confirma, de modo tácito pero concluyente, la inaplicación de dicho artículo 54.

Si la aplicación del artículo 54 del Real Decreto Legislativo 1/1993 supone un obstáculo a la finalidad perseguida en el Real Decreto Ley 13/2010 (“continuar y reforzar la política de impulso al crecimiento de la economía española y al incremento de su competitividad ...”), en cuanto no permite dicho precepto la agilización de la constitución de sociedades en los términos previstos en su articulado, concretamente en su artículo 5, en el que se contienen las medidas para agilizar y simplificar la constitución de sociedades mercantiles de capital, debió expresamente modificarse en lo necesario para adaptarse a la nueva normativa del Real Decreto Ley 13/2010, y al no haberse hecho, su vigencia impide por vía de una instrucción como la impugnada que el Registrador Mercantil, en la actuación que le es propia de calificación o inscripción de sociedades de capital en el Registro Mercantil, prescindiera, por no ser necesaria, de examinar si se ha hecho presentación del documento de autoliquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados con alegación de exacción.

Tercero. La desestimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la parte recurrente (artículo 139.2 LRJCA (RCL 1998, 1741)), si bien, en atención a la complejidad del tema de debate, y haciendo uso de la facultad que al Tribunal confiere el apartado 3 del indicado artículo, se fija la cantidad de 4.000 euros como cuantía máxima a reclamar, por todos los conceptos como costas procesales, por la parte recurrida que formuló oposición al recurso de casación, la representación de D. Aureliano y D^a. Carmen, sin que el Abogado del Estado, que no formuló oposición, devengue costas por ningún concepto.

FALLAMOS

Que declaramos no haber lugar al presente recurso de casación número 3526/2012, interpuesto por la representación procesal del Consejo General del Notariado, contra la sentencia de 17 de julio de 2012 (JT 2012, 1498), dictada por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso número 663/2011, y condenamos a la parte recurrente en las costas de casación, hasta el límite señalado en el último Fundamento de Derecho de esta sentencia.

Tributos Municipales

• RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

- » Prórroga en los plazos de presentación. Consulta nº V0005-15 de 3 de marzo de 2015 50
- » Base imponible: Reserva de derecho de subedificación. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 27 de abril de 2015 51
- » Notificación del valor catastral. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de marzo de 2015 52
- » Aprovechamiento urbanístico. Consulta nº V1348-15 de 29 de abril de 2015 53
- » Dación en pago de la vivienda habitual. Consulta nº V1175-15 de 16 de abril de 2015 53

RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS

PRÓRROGA EN LOS PLAZOS DE PRESENTACIÓN. CONSULTA DGT N° V0005-15 DE 3 DE MARZO DE 2015

El artículo 110 del TRLRHL regula la gestión tributaria del impuesto, estableciendo en sus apartados 1 y 2:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.”

Por su parte, el artículo 15 del TRLRHL regula las ordenanzas fiscales, estableciendo en su apartado 1:

“1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.”

En cuanto al contenido de dichas ordenanzas fiscales, el artículo 16.1 del TRLRHL establece:

“1. Las ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos:

a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.

b) Los regímenes de declaración y de ingreso.

c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Asimismo, estas ordenanzas fiscales podrán contener, en su caso, las normas a que se refiere el apartado 3 del artículo 15.”

El artículo 59.2 del TRLRHL dispone que los ayuntamientos pueden establecer y exigir el IIVTNU de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales.

El artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), establece:

“1. Los tributos se registrarán:

a) Por la Constitución.

b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.

c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.

d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

(...)”

En el sistema tributario local, las ordenanzas fiscales son el instrumento mediante el cual las Entidades locales ejercen la potestad reglamentaria en materia tributaria. Mediante ellas, las Entidades locales acuerdan la imposición y supresión de los tributos de carácter potestativo o voluntario (como es el caso del IIVTNU) y regulan los tributos locales dentro de los límites fijados por la Ley

En el caso planteado en la consulta, el ayuntamiento de la imposición aprobó la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, en cuyo artículo 11º.1 dispone:

“1. Los sujetos pasivos están obligados a practicar autoliquidación del impuesto según modelo habilitado al efecto y a ingresar su importe en alguna de las entidades bancarias que en la misma se señale, en los plazos siguientes:

a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses a contar desde la fecha del fallecimiento del causante, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. A estos efectos, con anterioridad al vencimiento del plazo de seis meses antes señalado, el sujeto pasivo podrá instar la prórroga del mismo por otro plazo de hasta seis meses de duración, que determinará el devengo de los correspondientes intereses de demora y que se entenderá tácitamente concedida por el tiempo

concreto solicitado, y en su defecto por seis meses. La prórroga no se concederá cuando la solicitud se presente después de haber transcurrido los primeros seis meses a contar desde la defunción del causante.”

Por tanto, el artículo 110.2 del TRLRHL establece que el plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación del IIVT-NU, en el caso de actos por causa de muerte, es de seis meses desde la fecha del devengo (fecha de fallecimiento del causante). Este plazo es prorrogable hasta un año, siempre que lo solicite el sujeto pasivo. La concesión de dicha prórroga es obligatoria para la Administración tributaria, con el único requisito de la solicitud por parte del sujeto pasivo.

Respecto a la exigencia o no de intereses de demora en el caso de que resulte de aplicación la prórroga del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación del IIVTNU, el TRLRHL no se pronuncia sobre su devengo, pero no lo prohíbe en el caso de que la ordenanza fiscal así lo establezca. Por tanto, habrá que estar a lo dispuesto, en su caso, en la correspondiente ordenanza fiscal, que constituye el desarrollo reglamentario de la ley.

En el caso objeto de consulta, la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sí que establece expresamente en su artículo 11º el devengo de los correspondientes intereses de demora, por tanto, la liquidación de intereses de demora practicada por el ayuntamiento se estima procedente al ser conforme con la normativa aplicable.

BASE IMPONIBLE: RESERVA DE DERECHO DE SUBEDIFICACIÓN. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MURCIA DE 27 DE ABRIL DE 2015

En el presente caso la cuestión de fondo radica en determinar si la valoración catastral aplicada por el Ayuntamiento a los efectos de determinar la base imponible del impuesto de incremento sobre el valor de los terrenos es conforme a derecho y más en concreto a lo dispuesto en el art. 107TRLHL 2/2004, al no tener en cuenta el derecho a la sub- edificación de 4 sótanos a ejercitar en el plazo de 10 años, que se reservaron los vendedores en la escritura de compraventa liquidada.

Señala dicho precepto en sus dos primeros párrafos:

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

Fundamenta el Ayuntamiento apelante el recurso de apelación, como antes hemos visto, en la imposibilidad de ejecutar materialmente el derecho que se reservan los vendedores, teniendo en cuenta su inviabilidad económica (al estar el edificio construido), con base en un informe emitido por el Subdirector Técnico de la Concejalía de Urbanismo y Vivienda del Ayuntamiento de Murcia, D. Luis Pedro, acompañado por un informe de la empresa de construcción SOTA NO 4, especializada en construcción de aparcamientos subterráneos bajo edificios ya construidos. Sin embargo por un lado según la prueba pericial practicada por la parte recurrente realizada por el Arquitecto D. Santos, la sub-edificación de los 4 sótanos era técnicamente posible tanto en la parte construida como en la no construida y por otro aunque dicho Arquitecto no se pronuncie sobre la viabilidad económica del referido proyecto (a realizar más por un economista que por un Arquitecto), es notorio que aun en el caso de que el ejercicio del derecho pudiera representar pérdidas para los vendedores y que tal circunstancia se considerara acreditada por la prueba practicada por la apelante, la misma no sería más que un mero indicio por sí solo insuficiente para demostrar que el contrato de compraventa sea simulado por tener como única finalidad pagar menos impuestos. Haría falta, como indica la sentencia de instancia, un conjunto de indicios que llevara al Juzgador a la convicción de la existencia de la referida simulación.

Hay que tener en cuenta que la existencia y licitud de la causa en los contratos, aunque no resulte expresada, resulta favorecida por la presunción iuris tantum establecida en el art. 1277 CC (LEG 1889, 27). Esa presunción de existencia y licitud de causa, como ha señalado la jurisprudencia se traduce en un desplazamiento de la carga de la prueba o lo que es lo mismo en la necesidad de probar tanto la inexistencia como la ilicitud y falsedad de la causa. Por lo tanto hace falta una prueba a cargo de quien la invoca que destruya la existencia de dicha presunción, en este caso inexistente

Además como señala la parte apelada, el informe aportado por la Administración para demostrar la inviabilidad económica del ejercicio del derecho reservado por los vendedores, que se basa en el único criterio de la “ la diferencia entre los ingresos por el valor de venta menos los costes de construcción y gastos totales...”, considerando como único proyecto realizable la construcción de un aparcamiento del que resulten un número determinado de plazas de garaje para su posterior venta, no tiene en cuenta la rentabilidad del proyecto a desarrollar (no necesariamente plazas de garaje) que puede estar en función de las necesidades, recursos y destino de la obra por su promotor.

Tampoco puede decirse que la sentencia incurra en error en la valoración de la prueba o no esté suficientemente motivada por el hecho de no valorar de forma concreta la prueba practicada por la Corporación apelante. La valoración de la prueba corresponde al Juzgador de instancia y es evidente que en este caso ha considerado determinante la prueba pericial aportada por la parte recurrente, frente a la que aporta la Administración demandada. La motivación no puede confundirse con la valoración de la prueba, que es lo que realmente se pretende por la apelante, ya que la sentencia está perfectamente motivada y permite conocer los hechos en los que fundamenta la decisión y la norma aplicada. La parte apelante podrá no compartir sus razonamientos, pero desde luego no puede decir que sea arbitraria por una falta de motivación comprensible y suficiente.

En conclusión la Sala tiene en cuenta que era posible desde el punto de vista técnico la ejecución de dicho derecho (según la prueba pericial practicada por la parte recurrente), así como que la inviabilidad económica del proyecto no está contemplada en la norma como excepción. Por lo tanto el valor del terreno a tener en cuenta no es el total valor catastral del mismo sino solamente la parte de dicho valor que represente el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de estar pactado (art. 107.2 c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851) aprobado por R. D. Leg. 2/2004, de 5 de marzo), como ocurre en el presente caso en el que la escritura en el folio 9 fija este módulo proporcional en función de la extensión de cada una de las plantas construidas o a construir en relación con la superficie total de las mismas.

NOTIFICACIÓN DEL VALOR CATASTRAL. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID DE 3 DE MARZO DE 2015

Como hemos indicado si la carga de la prueba de la notificación del nuevo valor catastral corre de cargo de la Administración tributaria local, ya que, en primer lugar, la falta de notificación es una actuación negativa y por tanto la prueba ha de correr por cuenta de quien esgrime el hecho positivo de la efectiva notificación o equivalente; en segundo lugar, el dictado de un acto administrativo tributario comporta la obligación de incorporar al expediente cuantos actos constituyen su antecedente y motivación; y en tercer lugar, con arreglo al principio de facilidad probatoria que impone el artículo 217.6 Ley 1/2000, de 7 de enero (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892), de Enjuiciamiento Civil unido al deber de la lealtad y cooperación interadministrativa que deriva del artículo 4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común fácilmente podía la Administración municipal, en fase de instrucción o tramitación del procedimiento de gestión del tributo aquí cuestionado, haber recabado de la Administración gestora del valor catastral la acreditación de la notificación del nuevo valor catastral ello ha de comportar la desestimación del recurso de apelación interpuesto por el Ayuntamiento de Alcorcón ya que no se ha desvirtuado la argumentación de la sentencia de instancia

en la que se indica que . en los tres expedientes administrativos remitidos para la resolución del presente procedimiento no figura las actuaciones del Servicio de Correos al respecto; razón por la que se requirió a la Gerencia del Catastro para que las remitiera, pero tampoco lo ha hecho; sin que dicha omisión pueda perjudicar al recurrente , debiendo señalarse como ya hemos indicado que el dictado de un acto administrativo tributario comporta la obligación de incorporar al expediente cuantos actos constituyen su antecedente y motivación; Por tanto al expediente de liquidación del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana también habrían de haber sido incorporadas la notificaciones del nuevo valor catastral y no sólo en el expediente de liquidación del Impuesto de Bienes Inmuebles que se sigue en el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 33 de Madrid

APROVECHAMIENTO URBANÍSTICO. CONSULTA DGT Nº V1348-15 DE 29 DE ABRIL DE 2015

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por otro lado, el Tribunal Supremo en sentencia de 20 de enero de 1992, rec. 43/1999, establece en el fundamento de derecho tercero lo siguiente:

“(…)

lo cierto es que el Impuesto que se analiza no opera sobre superficies ni sobre volúmenes sino sobre valores, puesto que la base de la extracción es el incremento del valor que experimenta el terreno transmitido en un determinado período de tiempo y el terreno puede experimentar el incremento precisamente en función de su edificabilidad, lo que no supone que deba ser edificable toda la superficie y que sólo deba tributar lo edificable, sino que se ha de tributar en función del aumento de valor que experimente todo el terreno comprendido entre sus límites físicos iniciales, sea cual sea la proporción de éstos que resulte susceptible de edificación, con la única exclusión de aquellos terrenos que deban cederse obligatoria y gratuitamente, esto es, sin obtener por su cesión otros terrenos, una mayor edificabilidad u otro beneficio semejante. (...).”

La operación de cesión de terreno que describe la consultante no cumple los requisitos establecidos en la sentencia transcrita para que opere la exclusión del IIVTNU (que deba cederse obligatoria y gratuitamente), estando por ello sujeta al impuesto, y resultando procedente en consecuencia, la exacción del mismo de acuerdo con lo que establece el TRLRHL en los artículos 104 y siguientes. En relación con la segunda cuestión que plantea, hay que señalar que en materia de aprovechamientos urbanísticos, habrá que estar a la legislación urbanística territorial correspondiente al enclave del inmueble.

De conformidad con el artículo 104 del TRLRHL, anteriormente transcrito, no estará sujeta al IIVTNU la cesión o transmisión del aprovechamiento urbanístico, ya que, conforme al artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Lo que sí estará sujeto al citado IIVTNU será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

No obstante lo anterior, si el aprovechamiento urbanístico objeto de consulta, sobre el que se carece de información precisa, se instrumentalizase en un derecho real de goce limitativo del dominio, su transmisión estaría sujeta al impuesto.

Hecha la anterior precisión, y ante la falta de datos claros y concretos sobre la operación que se pretende realizar y suponiendo que se trate de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre terrenos de la entidad consultante o de un tercero, estaríamos ante un supuesto de sujeción al citado impuesto.

Asimismo, debe señalarse que el devengo del impuesto en este último caso se producirá en la fecha en que realmente se materialice la constitución o transmisión del derecho real en cuestión.

DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL. CONSULTA DGT Nº V1175-15 DE 16 DE ABRIL DE 2015

El artículo 104.1 del TRLRHL lo define como “un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

El artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, modificó el TRLRHL, estableciendo:

“Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

No resultará de aplicación esta exención cuando el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria y evitar la enajenación de la vivienda.

A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita. La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el transmitente ante la Administración tributaria municipal.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»

Dos. Con efectos desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, se suprime el apartado 3 del artículo 106.”

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, el Real Decreto-ley 8/2014 fue sometido a debate y votación de totalidad por el Congreso de los Diputados en su sesión del 10 de julio, en la que se acordó su convalidación, así como su tramitación como Proyecto de Ley. Fruto de esta tramitación se ha aprobado la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia cuyo artículo 123.uno da nueva redacción al artículo 105.1.c) del TRLRHL estableciendo: “Uno. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos, se añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105, que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente. A estos efectos se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta ley.»”

La exención introducida en el artículo 105.1.c) del TRLRHL por el Real Decreto-ley 8/2014 y la Ley 18/2004 se establece, tal como señala la exposición de motivos, en favor de aquellas personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.

Los dos primeros párrafos del artículo 105.1.c) del TRLRHL establecen que están exentos los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

“Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.”

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la letra d) del apartado 4 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF–, ha sido introducida por el artículo 122. Uno del citado Real Decreto-ley 8/2014, con efectos “desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos”. Con el mismo contenido, se establece en el apartado Uno del artículo 122 de la referida Ley 18/2014.

La letra d) del apartado 4 del artículo 33, dispone lo siguiente:

“4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

(...)

d) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.”

En el caso objeto de consulta es necesario analizar si la transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario a favor, no de la entidad acreedora, sino de un tercero (sociedad gestora de activos), puede considerarse a estos efectos dación en pago y, por ello, resultar beneficiaria de las referidas exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

Pues bien, puede sostenerse que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación. Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).

Por otra parte, la redacción literal de la exención permite sostener tal interpretación, porque no limita taxativamente a favor de quién ha de hacerse la dación, sino que exige tres requisitos que no obstarían a esa interpretación:

- ❖ Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- ❖ Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual.
- ❖ Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Como puede observarse, no se exige que la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admita o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad.

Para mayor abundamiento, en el párrafo segundo del artículo 105.1.c) del TRLRHL y del artículo 33.4.d) de la LIRPF se señala que también opera la exención en las ejecuciones hipotecarias, en las que como consecuencia de las mismas se produce una transmisión a favor de un tercero que no será la entidad financiera acreedora en la mayor parte de los casos. Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de un tercero autorizado e impuesto por la entidad acreedora deben ser objeto de la nueva exención prevista en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y 33.4.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos.

Por último, debe señalarse que, al no precisarse en la normativa antes referida, la dación en pago puede suponer tanto la cancelación total como la parcial de la deuda, en aquellos casos en que se pacte que la entrega de la vivienda sólo extingue parte de la deuda.

